

ÄNDRINGSMEDDELANDE AVSEENDE RFR 2 REDOVISNING FÖR NOTERADE JURIDISKA PERSONER

I enlighet med vad som anges i RFR 2 uppdaterar Rådet kontinuerligt rekommendationen på basis av utgivandet av nya och ändrade standarder och uttalanden från IASB och IFRIC.

Rådet gav ut ett utkast till ändringsmeddelande i slutet av juni 2008. Synpunkter från de remissvar som inkommit har inarbetats nedan. Ändringarna kommer att föras in i RFR 2 när de godkänts av EU. De nya och ändrade standarder och uttalanden som behandlas i detta ändringsmeddelande har i dagsläget inte godkänts av EU.

Förändringarna i de standarder som anges nedan har även medfört följdändringar i andra standarder.

Ny standard

- IFRS 3 Rörelseförvärv (Utgiven 10 januari 2008)

Uppdateringar av befintliga standarder

- IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar "Vesting Conditions and Cancellations" (Utgiven 17 januari 2008)
- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter "A Revised Presentation" (Utgiven 6 september 2007)
- IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter (Utgiven 10 januari 2008)
- IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering och IAS 1 Utformning av finansiella rapporter "Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation" (Utgiven 14 februari 2008)

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar "Vesting Conditions and Cancellations"

Förändringarna i standarden behandlar hur det verkliga värdet för aktierelaterade ersättningar ska fastställas samt förtydligar hur indragning av aktierelaterade ersättningar ska redovisas.

Rådets beslut är att uppdateringen av IFRS 2 medför inte någon uppdatering av RFR 2.

Rådet **för** *finansiell rapportering*

IFRS 3 Rörelseförvärv

Den nytvagna IFRS 3 (Revised) innebär ett antal förändringar avseende redovisningen av rörelseförvärv, bl a vad gäller hantering av transaktionsutgifter, villkorade köpeskillingar samt successiva förvärv.

Rådet har gjort bedömningen att kravet i IFRS 3 att transaktionsutgifter ska kostnadsföras inte är förenligt med definitionen av anskaffningsvärde i 4 kap 3§ ÅRL eftersom denna paragraf anger att utgifter direkt hänförliga till förvärvet ska inräknas i anskaffningsvärdet.

Vidare kräver IFRS 3 att villkorade köpeskillingar, som klassificerats som en finansiell skuld, initialt ska redovisas till verkligt värde och därefter omvärderas till verkligt värde via resultaträkningen. 4 kap 14 b § p 5 ÅRL anger att avtal om villkorad ersättning i samband med rörelseförvärv inte får värderas till verkligt värde.

Då Rådet har funnit att IFRS 3 inte är förenlig med ÅRL enligt vad som beskrivs ovan har Rådet valt att göra ett undantag från de paragrafer i IFRS 3 som behandlar redovisning av transaktionsutgifter och villkorade köpeskillingar.

Rådet anser följaktligen att transaktionsutgifter ska inräknas i anskaffningsvärdet för rörelsen. Vidare bedömer Rådet att villkorade köpeskillingar ska redovisas enbart om utfallet är sannolikt och efterföljande omvärderingar ska justera anskaffningsvärdet.

Ändringarna av punkt 6 och punkt 6A ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Uppdateringen av IAS 27 inför normer kring hur transaktioner med minoritetsaktiägare samt partiella avyttringar ska behandlas i koncernredovisningen.

Rådets beslut är att uppdateringen av IAS 27 enbart medför att paragrafhänvisningar uppdateras i RFR 2.

Ändringarna av punkterna 52-55 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter ”A Revised Presentation”

Uppdateringen av IAS 1 innehåller bl a nya presentationsformat och benämningar av de finansiella rapporterna.

Rådet **för** *finansiell rapportering*

Det införs ett undantag i RFR 2 med avseende på de finansiella rapporternas uppställningsformer och dess benämningar. Undantaget innebär att företagen istället ska tillämpa 2 kap 1§ ÅRL. Rådets beslut är att uppdateringen av IAS 1 i övrigt enbart medför att paragrafhänvisningar ska uppdateras i RFR 2.

Ändringarna av punkterna 13-20 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Punkt 20 A ska tillämpas med omedelbar verkan då det enbart är ett förtydligande.

IAS 32 Finansiella instrument och IAS 1 Utformning av finansiella rapporter "Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation"

Uppdateringen av standarderna anger att vissa finansiella instrument under vissa specifika förutsättningar ska redovisas som eget kapital. Rådets beslut är att uppdateringen av IAS 32 respektive IAS 1 inte har någon påverkan på ett svenskt aktiebolag. Rådets slutsats är således att inga undantag eller tillägg görs.

Övriga förändringar av RFR 2

Samtliga nedanstående punkter träder ikraft med omedelbar verkan.

- Det har förelegat en otydlighet i RFR 2 avseende vilka upplysningskrav för finansiella instrument som ska tillämpas för företag som väljer att tillämpa undantaget i RFR 2 p 73. Ett förtydligande görs därför i p 11 av RFR 2. Skrivningen förtydligar att tillämpliga upplysningskrav i IFRS 7 ska tillämpas även för de företag som väljer att inte tillämpa IAS 39 i juridisk person.
- Hänvisning till 5 kap 21 § ÅRL, upplysningar kring ersättningar till bolagets revisorer, införs i avsnittet om IAS 1 i RFR 2.
- Meningen "Tantiem och därmed jämställd ersättning skall anges särskilt för..." i p. 39 e i RFR 2 förtydligas för att klargöra att denna information inte omfattar övriga anställda, då nuvarande skrivning har kunnat misstolkas.

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

IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 tillämpas i juridisk person vid förvärv av rörelser.
~~IFRS 3 p. 54-55~~ IAS 38 p. 107-110, som behandlar värdering av goodwill
immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod, ska inte
 tillämpas. I stället tillämpas bestämmelserna om avskrivningar i 4 kap. 4 §
 ÅRL.

4 kap. 4 § ÅRL har följande lydelse:

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

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § ska 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, ska det i en not lämnas upplysning om detta. I noten ska i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar ska 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. 37-40, p. 53 och p. 58, vilka behandlar definitionen av köpeskillning, redovisning av villkorade köpeskillningar samt transaktionsutgifter, ska inte tillämpas, eftersom de står i strid med 4 kap 14 b p5 ÅRL samt 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.

Villkorade köpeskillningar 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.

Ändringarna av punkt 6 och punkt 6A ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar

IFRS 7 innehåller tre olika slag av upplysningskrav.

1. Kvalitativa beskrivningar avseende karaktären av de risker som uppstår genom finansiella instrument samt de mål, policies, organisation och metoder/processer som tillämpas för att hantera dessa risker.
2. Kvantitativ information om risk- och kapitalsituation.

3. Specifikationer avseende redovisade belopp.

I många fall tillämpas gemensam riskhantering för alla enheter i en koncern. En fullständig tillämpning i juridisk person som är moderbolag och som upprättar koncernredovisning, av krav enligt IFRS 7 avseende kvalitativ och kvantitativ riskinformation behöver i sådana fall inte vara en förutsättning för att ge en rättvisande bild. Detsamma gäller upplysningarna om kapital i IAS 1 p 124-A-124-C 134-136.

Företag som väljer att inte tillämpa IAS 39 i enlighet med undantaget i p. 73 i denna rekommendation ska trots detta följa IFRS 7 i tillämpliga delar.

11
A

Ändringarna av punkt 11 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

11
B

Punkt 11A ska tillämpas med omedelbar verkan då det enbart är ett förtydligande.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Utöver vad som anges i IAS 1 p. ~~23-24~~ 25-26 beträffande fortlevnadsprincipen ska, om de finansiella rapporterna inte utarbetats på basis av antagande om fortlevnad, upplysning lämnas enligt 2 kap. 4 § ÅRL om effekterna på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen.

13

IAS 1 p. 10 vilken behandlar vilka räkningar som ska ingå i de finansiella rapporterna samt hur de benämns, ska inte tillämpas. Istället ska 2 kap 1 § ÅRL tillämpas. Denna paragraf anger att de finansiella rapporterna ska innehålla en resultaträkning, balansräkning samt kassaflödesanalys (finansieringsanalys).

14

IAS 1 p. ~~12, 68~~ 54 och ~~84-84~~ 81-83, som behandlar de finansiella rapporternas struktur och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i balansräkningen och resultaträkningen, ska inte tillämpas. Istället ska balansräkningen och resultaträkningen ställas upp i enlighet med vad som anges i ÅRL. Uppställningsformerna för balansräkningen återfinns i bilaga 1 och för resultaträkningen i bilaga 2 till ÅRL. Vidare ska bestämmelserna i 3 kap 4 a § ÅRL beaktas vad gäller uppställningsformen för balansräkningen.

Därjämte ska balansräkningen innehålla följande poster, vilka anges i IAS 1 p. ~~68~~ 54:

- a) Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar.
- b) Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. ~~52~~ 61, som behandlar indelningen av till-

15

gångar och skulder efter förfallotid, ska ett företag enligt 5 kap. 10 § ÅRL för varje skuldpost (exklusive avsättningar) ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

[punkten har upphävts]

16

IAS 1 p. ~~71-73~~ 57-59 och ~~75~~ 78 ska inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i balansräkningen i IAS 1 p. ~~68~~ 54 som enligt p. 14 i denna rekommendation inte ska tillämpas.

17

Ett företag ska enligt 5 kap. 14 § ÅRL lämna en specifikation av förändringar i eget kapital under perioden.

18

Aktiebolag ska, utöver vad som anges i IAS 1 p. ~~76~~ 79, enligt 6 kap. 1 och 2 §§ ÅRL lämna upplysningar i förvaltningsberättelsen om bl.a. förslag till dispositioner beträffande bolagets vinst eller förlust.

19

IAS 1 p. ~~88-94~~ 99-105 ska inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i resultaträkningen i IAS 1 p. ~~81-84~~ 81-83 som enligt p. 14 i denna rekommendation inte ska tillämpas. Vad gäller undantag avseende upplysningar om kapital i IAS 1 p ~~424 A-424 C~~ 134-136 hänvisas till p 11 under rubriken IFRS 7.

20

Utöver vad som följer av IFRS/IAS ska ett aktiebolag enligt 7 kap. 32 § ÅRL, med hänvisning till 5 kap. 21 § ÅRL, lämna upplysning om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser andra uppdrag än revisionsuppdraget.

20
A

Ändringarna av punkterna 13-20 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

20
B

Punkt 20 A ska tillämpas med omedelbar verkan då det enbart är ett förtydligande.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Enligt IAS 27 p. ~~38~~ 39 är IAS 27 p. ~~37, 39 och 41-42~~ 38, 40 och 42-43, 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

52

enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden ska dock inte tillämpas.

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.

53

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

54

4 kap. 3 § ÅRL har följande lydelse:

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

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

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång ska räknas in, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig 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, ska 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, ska 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 ska återföras, om det inte längre finns skäl för den.

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

4 kap. 6 § ÅRL återges i p. 30.

4 kap. 7 § ÅRL har följande lydelse:

Ett aktiebolag 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.

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:

55

- 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.

Ändringarna av punkterna 52-55 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 28 Innehav i intresseföretag

Innehav i intresseföretag ska enligt IAS 28 p. 35 i juridisk person redovisas enligt IAS 27 p. ~~37-42~~ 38-43. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga i de fall de finansiella rapporterna utformas 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. I stället tillämpas p. 52-55 i denna rekommendation.

56

Ändringarna av punkt 56 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 31 Andelar i joint ventures

Innehav i joint ventures som utgör gemensamt styrda företag ska enligt IAS 31 p. 46 redovisas enligt IAS 27 p. ~~37-42~~ 38-43. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga i de fall de finansiella rapporterna utformas 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. I stället tillämpas p. 52-55 i denna rekommendation.

58

Ändringarna av punkt 58 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.