

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

RFR 2.3

Uppdaterad
december 2009

**REDOVISNING FÖR
JURIDISKA PERSONER**

<i>Innehållsförteckning</i>	<i>Sid.</i>
INLEDNING _____	4
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____	7
HUVUDREGEL _____	7
UNDANTAG FRÅN OCH TILLÄGG TILL IFRS _____	8
<i>IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas</i> _____	9
<i>IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar</i> _____	10
<i>IFRS 3 Rörelseförvärv</i> _____	10
<i>IFRS 4 Försäkringsavtal</i> _____	11
<i>IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter</i> _____	11
<i>IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar</i> _____	11
<i>IFRS 7 Finansiella instrument: Uppllysningar</i> _____	12
<i>IFRS 8 Rörelsesegment</i> _____	12
<i>IAS 1 Utformning av finansiella rapporter</i> _____	12
<i>IAS 2 Varulager</i> _____	13
<i>IAS 7 Kassaflödesanalys</i> _____	14
<i>IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel</i> _____	14
<i>IAS 10 Händelser efter balansdagen</i> _____	14
<i>IAS 11 Entreprenadavtal</i> _____	14
<i>IAS 12 Inkomstskatter</i> _____	14
<i>IAS 14 Segmentrapportering</i> _____	14
<i>IAS 16 Materiella anläggningstillgångar</i> _____	15
<i>IAS 17 Leasingavtal</i> _____	16
<i>IAS 18 Intäkter</i> _____	16
<i>IAS 19 Ersättningar till anställda</i> _____	17
<i>IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och uppllysningar om statligt stöd</i> _____	21
<i>IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser</i> _____	21
<i>IAS 23 Lånekostnader</i> _____	22
<i>IAS 24 Uppllysningar om närstående</i> _____	22
<i>IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser</i> _____	23
<i>IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter</i> _____	23
<i>IAS 28 Innehav i intresseföretag</i> _____	23
<i>IAS 29 Redovisning av höginflationsländer</i> _____	23
<i>IAS 31 Andelar i joint ventures</i> _____	24
<i>IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering</i> _____	24
<i>IAS 33 Resultat per aktie</i> _____	24
<i>IAS 34 Delårsrapportering</i> _____	24
<i>IAS 36 Nedskrivningar</i> _____	24
<i>IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar</i> _____	25
<i>IAS 38 Immateriella tillgångar</i> _____	25

	Sid.
IAS 39 <i>Finansiella instrument: Redovisning och värdering</i> _____	26
IAS 40 <i>Förvaltningsfastigheter</i> _____	27
IAS 41 <i>Jord- och skogsbruk</i> _____	28
IFRIC 1 <i>Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder</i> _____	28
IFRIC 2 <i>Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument</i>	28
IFRIC 4 <i>Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal</i> _	28
IFRIC 5 <i>Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder</i> _____	28
IFRIC 6 <i>Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter</i> _____	28
IFRIC 7 <i>Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer</i> _____	28
IFRIC 8 <i>Tillämpningsområde för IFRS 2</i> _____	28
IFRIC 9 <i>Omvärdering av inbäddade derivat</i> _____	28
IFRIC 10 <i>Delårsrapportering och nedskrivningar</i> _____	29
IFRIC 11 <i>IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna</i>	29
IFRIC 13 <i>Kundlojalitetsprogram</i> _____	29
IFRIC 14 <i>IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan</i> _____	29
IFRIC 15 <i>Avtal om uppförande av fastigheter</i> _____	29
IFRIC 16 <i>Säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter</i> _____	29
IFRIC 17 <i>Utdelningar av sakvärden till aktieägare</i> _____	29
IFRIC 18 <i>Överföringar av tillgångar från kunder</i> _____	30
SIC 7 <i>Införande av euro</i> _____	30
SIC 10 <i>Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet</i> _____	30
SIC 13 <i>Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag</i>	30
SIC 15 <i>Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal</i>	30
SIC 21 <i>Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar</i> _____	30
SIC 25 <i>Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus</i>	30
SIC 27 <i>Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal</i> _____	30
SIC 29 <i>Upplysningar om koncessioner för samhällsservice</i> _____	30
SIC 31 <i>Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster</i> _____	30
SIC 32 <i>Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats</i> _____	31
ÖVERGÅNGSREGLER _____	31
IKRAFTTRÄDANDE _____	31
UPPHÄVANDE AV RFR 2.2 _____	31
<u>BILAGA 1</u>	
JÄMFÖRELSE MED RFR 2.2 _____	32
<u>BILAGA 2</u>	
STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN UTGÅVAN AV RFR 2.2 _____	33
<u>BILAGA 3</u>	
UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR _____	34

INLEDNING

IFRS i koncernredovisningen

- RFR 2 i juridisk person

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder skall, fr.o.m. den 1 januari 2005, företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad¹⁾ inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS²⁾. Juridiska personer skall däremot upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) anser att den finansiella rapporteringen för moderföretag skall hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger denna rekommendation, RFR 2, att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige som huvudregel skall tillämpa de IFRS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg, beroende på

- att tillämpning av IFRS strider mot svensk lag,
- att en tillämpning av IFRS leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag, eller
- att det finns andra tungt vägande skäl för att Rådet i rekommendationer ska avvika från huvudprincipen.

Vidare ger Rådet lättnadsmöjligheter avseende kvalitativa upplysningar som enligt IFRS ska lämnas på sätt som anges i p 3.

Beträffande bestämmelser

- om förvaltningsberättelse hänvisas till 6 kap. ÅRL,
- om offentliggörande hänvisas till 8 kap. ÅRL samt 16 kap lagen om värdepappersmarknaden,
- om undertecknande och intygande hänvisas till 2 kap. ÅRL samt 16 kap lagen om värdepappersmarknaden

om överklagande hänvisas till 10 kap. ÅRL

Lagbestämmelser avseende frågor som inte behandlas i IFRS kommenteras inte i rekommendationen.

Sambandet mellan RFR 2 och av IASB utgivna standarder

RFR 2 utgår från av IASB och IFRIC utgivna standarder och uttalanden som är antagna av EU. När nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller

-
- 1) Med en reglerad marknad avses för närvarande OMX Nordic Exchange Stockholm AB samt Nordic Growth Market NGM AB.
 - 2) Med IFRS avses i denna rekommendation International Financial Reporting Standards och International Accounting Standards med tillhörande tolkningar från International Financial Reporting Interpretations Committee och Standing Interpretations Committee.

den svenska lagstiftningen ändras kommer Rådet att besluta om undantag från och tillägg till IFRS samt att ge ut ändringsmeddelande avseende RFR 2. Dessa kommer sedermera att sammanställas och ingå i en årlig utgåva av RFR 2. Ändringsmeddelanden samt de tidigare versionerna av rekommendationen kommer alltid att hållas tillgängliga på Rådets hemsida www.radetforfinansiellrapportering.se.

RFR 2 anger undantag från och tillägg till de av IASB utgivna standarder samt av IFRIC utgivna uttalanden. Undantagen och tilläggen ska tillämpas från det datum då den noterade juridiska personen i sin koncernredovisning tillämpar angiven standard eller uttalande.

Denna rekommendation, RFR 2.3, ersätter RFR 2.2 (utgiven i december 2008) och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Viktigare ändringar jämfört med RFR 2.2 kommenteras i bilaga 1 till rekommendationen. I bilaga 2 anges vilka standarder och uttalanden som utgivits sedan senaste utgåvan. Vidare anges i bilaga 3 vilka standarder och uttalanden som ej ännu antagits av EU.

Sambandet mellan RFR 2 och Finansinspektionens föreskrifter

Förutom av lagbestämmelser och Rådets rekommendationer påverkas utformningen av finansiella rapporter för kreditinstitut och värdepappersbolag samt försäkringsföretag av föreskrifter och allmänna råd från Finansinspektionen. När dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer tillämpas Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

IFRS som inte antagits av EU

EU har i publicerade kommentarer³⁾ angivit vad som gäller i koncernredovisningen när en standard inte är antagen. Av kommentarerna framgår följande:

- Om en standard inte antagits av EU är det följaktligen inte nödvändigt eller i vissa fall inte tillåtet för ett bolag att tillämpa den vid utarbetandet av sin redovisning i enlighet med IAS-förordningen.
- Om en standard som förkastats eller ännu inte har antagits av EU inte är oförenlig med de antagna standarderna och uppfyller de villkor som fastställts i IAS 8 punkt 10-12 kan den användas som vägledning.
- Om en standard som ännu inte har antagits av EU eller har förkastats av EU strider mot en standard som har blivit antagen – exempelvis i det fall en antagen standard ändras, vilken därmed kommit att strida mot antagna standarder – får den ännu inte antagna eller förkastade standarden inte tillämpas. Företaget måste fortsätta att fullt ut tillämpa den standard som antagits av EU.

EU förtydligade i slutet av 2005 att i de fall IASB publicerar en ny eller reviderad standard före balansdagen som antagits av EU och publiceras i dess officiella tidning först efter balansdagen, men innan de finansiella rapporterna avges, kan den tillämpas av företaget givet att standarden tillåter tillämpning per balansdagen.

De ovan angivna förutsättningarna beträffande en standard som vid en viss tidpunkt inte är antagen av EU gäller enligt Rådets mening även i juridisk person med de undantag och tillägg som i övrigt framgår av RFR 2.

3) Kommentarer till vissa artiklar i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder samt rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 och sjunde direktiv 83/349/EEG av den 13 juni 1983 om redovisning.

REDOVISNING FÖR JURIDISKA PERSONER

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning för juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige (även nedan benämnda noterade juridiska personer).

1

Denna rekommendation baserar sig på de IFRS, IAS, IFRIC och SIC som är antagna av EU per 2009-12-31.

HUVUDREGEL

Ett företag skall utforma sina finansiella rapporter för den noterade¹ juridiska personen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS, inklusive tolkningar från IFRIC/SIC, som är antagna av EU för tillämpning inom EU med de undantag och tillägg som anges nedan.²

2

I de fall företag frivilligt tillämpar IFRS i koncernredovisningen skall moderföretaget tillämpa RFR 2 i sin årsredovisning.³

Rådet kommer löpande att utge revideringar avseende förändringar i RFR 2 i takt med att EU antar nya IFRS/IFRIC. Revideringarna kommer att vara tillämpliga från det datum då företaget i sin koncernredovisning väljer att tillämpa den nya standarden/uttalandet. Dock tillämpas ändringen senast från det formella ikraftträdandedatumet för standarden/uttalandet.

1) Med noterad menas företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige

2) Rekommendationen kommer fortlöpande att uppdateras vartefter nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras.

3) Se BFNS Uttalande om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2).

UNDANTAG FRÅN OCH TILLÄGG TILL IFRS

I punkterna 4-97 anges ett antal undantag från och tillägg till International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) samt tolkningarna från International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC). Avvikelserna betingas främst av bestämmelser i årsredovisningslagen.¹

Därjämte har sambandet mellan redovisning och beskattning motiverat vissa avvikelser i syfte att möjliggöra en annan redovisning i juridisk person än i koncern. Vidare har tryggandelagen nödvändiggjort undantag från reglerna för redovisningen av förmånsbestämda pensionsplaner i IAS 19 Ersättningar till anställda.

Vidare för en noterad juridisk person i Sverige, som är moderbolag och upprättar koncernredovisning, gäller följande avseende tilläggsupplysningar.

I de fall upplysningarna i koncernredovisningen även är tillämpliga för moderbolaget och då upplysningarna lämnas på ett sådant sätt att det är uppenbart att de avser såväl koncern som moderbolag, begränsas upplysningskraven från IFRS i moderbolaget till de krav som gäller specifikationer av redovisade belopp. Begränsningen gäller inte de upplysningskrav som följer av årsredovisningslagen eller Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

Saknas **andra** IFRS-upplysningar än specifikationer av redovisade belopp, som enligt denna rekommendation skall lämnas, och detta medför att kravet enligt 2 kap 3 § ÅRL på en rättvisande bild inte uppfylls i moderbolaget, skall dock sådana upplysningar lämnas.

1) Rådet utgår i denna rekommendation enbart från ÅRL således beaktas inte alternativa skrivningar i ÅRFL och ÅRKL.

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

IFRS 1 är endast tillämplig vid en övergång till IFRS i den betydelse som anges i standarden. IFRS 1 skall därför inte tillämpas i juridisk person.

4

Ett företag som tillämpar denna rekommendation för första gången får i den juridiska personen välja att tillämpa en eller flera av följande lätttnadsregler i IFRS 1:

- Företagsförvärv och samgåenden (p. C1-C5).
- Ersättningar till anställda (p. D10 och D11) i det fall företaget redovisar sina förmånsbestämda pensionsplaner enligt IAS 19.
- Ackumulerade omräkningsdifferenser (p. D12 och D13).
- Sammansatta finansiella instrument (p. D18).
- Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (p. D19).
- Aktierelaterade ersättningar (p. D2 och D3).
- Försäkringsavtal (p. D4).
- Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (p. D21).
- Leasingavtal (p. D9).
- Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (p. D20).
- Borttagande från balansräkningen av finansiella tillgångar och finansiella skulder (p. B2 och B3).
- Säkringsredovisning (p. B4-B6).
- Uppskattningar (p. 14-17).

Övriga lätttnadsregler i IFRS 1 ska inte tillämpas, eftersom de inte är förenliga med ÅRL.

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

Inga undantag eller tillägg.

5

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.

6

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, skall 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, skall 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 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.73 i RFR 2 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.

IFRS 4 Försäkringsavtal

Inga undantag eller tillägg.

7

IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

IFRS 5 p. 25, vilken anger att ett företag inte skall göra avskrivningar på en anläggningstillgång under tiden denna klassificeras som innehavd för försäljning, skall inte tillämpas. I stället skall en dylik tillgång skrivas av enligt 4 kap. 4 § ÅRL.

8

4 kap. 4 § ÅRL återges i p. 6.

IFRS 5 p. 33 (a) och 38 anger att viss information beträffande avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar som innehas för försäljning skall lämnas i resultaträkningen och balansräkningen. Detta överensstämmer inte med uppställningsformerna i bilagorna till ÅRL. Informationen i fråga, liksom övrig information som anges i IFRS 5, skall därför lämnas i noter.

9

IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar

Inga undantag eller tillägg.

10

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 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.

IFRS 8 Rörelsesegment

IFRS 8 p 4 anger att en juridisk person som upprättar koncernredovisning inte behöver lämna segmentinformation för den juridiska personen. Där-
emot skall information lämnas enligt 5 kap. 6 § ÅRL om nettoomsätt-
ningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 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.

IAS 1 p. 10 vilken behandlar vilka räkningar som ska ingå i de finansiella rapporterna samt hur de benämns, ska tillämpas enligt följande:

De finansiella rapporterna ska innehålla en resultaträkning, rapport över totalresultat enligt alternativet med separat resultaträkning i IAS 1 p. 12, balansräkning, kassaflödesanalys (finansieringsanalys) samt en rapport över förändringar i eget kapital.

Paragraferna i IAS 1 bl.a. p. 12, 54 och 81–83, som behandlar balansräkningens och resultaträkningens struktur och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i dessa, 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.

11

11
A

12

13

14

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

a) Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar.

b) Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar

Rapport över totalresultat, kassaflödesanalys och rapport över förändringar i eget kapital upprättas enligt reglerna i IAS 1 och IAS 7.

Kraven i p. 10 (f) ska tillämpas.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 61, som behandlar indelningen av tillgångar 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.

15

Punkten är upphävd

16

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

17

Punkten är upphävd

18

Aktiebolag ska, utöver vad som anges i IAS 1 p. 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. 99-105 ska inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i resultaträkningen i IAS 1 p. 81-83 som enligt p. 14 i denna rekommendation inte ska tillämpas.

20

Vad gäller undantag avseende upplysningar om kapital i IAS 1 p. 134-136 hänvisas till p. 11 under rubriken IFRS 7.

Utöver vad som följer av IFRS ska ett aktiebolag, 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 revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

20

A

IAS 2 Varulager

IAS 2 p. 2 (c) anger att standarden inte skall tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet samt jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten och hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden skall redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011 och IAS 41 skall därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav skall undantagsregeln i IAS 2 p. 2 (c) inte tillämpas utan de tillgångar som

21

omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.

Ett företag skall enligt 4 kap. 11 § andra stycket ÅRL i en not ange väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess nettoförsäljningsvärde, med fördelning på de i balansräkningen uttagna posterna.

22

IAS 7 Kassaflödesanalys

Inga undantag eller tillägg.

23

IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

Inga undantag eller tillägg.

24

IAS 10 Händelser efter balansdagen

Inga undantag eller tillägg.

25

IAS 11 Entreprenadavtal

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver reglerna i IAS 11 beträffande intäktsredovisning (p. 11-15, 22-35 och 38) inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får där alternativt redovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när entreprenaden är färdigställd. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

26

Enligt inkomstskattelagen 17 kap. 26 § 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.

IAS 12 Inkomstskatter

De belopp som avsatts till obeskattade reserver utgör skattepliktiga temporära skillnader. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning särredovisas i juridisk person inte den uppskjutna skatteskuld som är hänförlig till de obeskattade reserverna. Dessa redovisas således med bruttobeloppet i balansräkningen. Bokslutsdispositionerna redovisas med bruttobeloppet i resultaträkningen.

27

IAS 14 Segmentrapportering

Punkten är upphävd.

28

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IAS 16 p. 3 (b) anger att standarden inte skall 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 skall redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011 och IAS 41 skall därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav skall 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.

29

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

30

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 2011. De skall därför inte tillämpas i juridisk person.

31

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

32

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

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

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

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 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 skall 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.

33

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).

IAS 17 Leasingavtal

En fullständig tillämpning i juridisk person av reglerna för finansiella leasingavtal i IAS 17 p. 20-32 och p. 36-48 är inte alltid praktiskt genomförbar eftersom särskilda regler för beskattning på basis av sådan redovisning saknas eller är ofullständiga. Finansiella leasingavtal kan därför i juridisk person redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal, inklusive kraven på upplysningar.

34

Om försäljningspriset i en sale and lease back-transaktion, där leasingavtalet är ett finansiellt avtal, avviker från tillgångens redovisade värde skall skillnaden också i juridisk person behandlas på sätt som anges i IAS 17 p. 59. Detta gäller även om avtalet redovisas enligt de regler som gäller för operationella avtal.

35

IAS 18 Intäkter

Enligt Inkomstskattelagen 17 kap. 26 § 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.

36

Det finns betydande aktiebolagsrättsliga likheter mellan utdelning från dotterföretag och koncernbidrag. Utdelning och koncernbidrag används var för sig eller i kombination för att överföra vinstmedel till ägarföretaget. Det finns därför anledning att redovisa dessa på likartat sätt.

37

Av skatterättsliga skäl redovisas koncernbidrag i det givande och det mottagande företaget det år som koncernbidraget avser. Koncernbidrag är en avdragsgill kostnad hos givaren och en skattepliktig intäkt hos mottagaren

avseende det räkenskapsår det redovisas. Det råder således ett samband mellan redovisning och beskattning av koncernbidrag.

I analogi med redovisningen av koncernbidrag skall ett moderföretag 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 samt säkerställt att utdelningen inte överstiger dotterföretagets utdelningskapacitet.

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 FAR SRS 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.

Upplýsningar lämnas enligt relevanta delar av vad som anges i IAS 19. Information skall 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 skall inte tillämpas i juridisk person då denna metod inte är förenlig med grundläggande redovisningsprinciper i 3 kap. 2 § ÅRL.

38

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-YY</u>
- Förpliktelsemas 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)	
- Förpliktelsemas nuvärde (beräknade enligt svenska principer) avseende ofonderade pensionsplaner		
- Ej redovisat överskott i pensionsstiftelse eller motsvarande	1)	
- Skuld redovisad utöver förpliktelsemas nuvärde	2)	
= Nettoskuld i balansräkningen (-) (exklusive obeskattade reserver hänförliga till pensionsförpliktelser)		

1) Denna rad är bara tillämplig när tryggnad 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 förpliktelserna. 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-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 tryggnad 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.

Specifikation av periodens kostnader och intäkter avseende pensioner:

		200X	200Y
<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 avskiljda 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 avskiljda 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 avskiljda tillgångar x% (y%).

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

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

	200X-XX-XX	200Y-YY-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 stiftelsens tillgångar presenteras ovan, och

- andra tillgångar som används av det rapporterade företaget.

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

Ett företag skall 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, skall 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 räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid.

Uppgift skall 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 skall anges i procent av gruppens sammanlagda ordinarie arbetstid. Sådan uppgift skall 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.

- 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 skall redovisas var för sig. Uppgifterna skall 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 skall anges särskilt. Samtliga personer i bolagets ledning skall ingå i den grupp för vilka bolaget skall särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar. Antalet personer i denna grupp skall anges. Vidare skall 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 skall ingå i den grupp för vilka bolaget skall särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner. Antalet personer i denna grupp skall anges. Vidare skall 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, skall 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 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd

IAS 20 p. 2 (d) anger att standarden inte behandlar statliga stöd som omfattas av IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden skall redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011 och IAS 41 skall därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav skall undantagsregeln i IAS 20 p. 2 (d) inte tillämpas utan även de stöd som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 20.

40

IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser

Ett företag skall enligt 5 kap. 2 § ÅRL upplysa om enligt vilka principer tillgångar och skulder i annan valuta omräknats till redovisningsvalutan.

41

IAS 21 p. 19 och 38, som anger att de finansiella rapporterna får presenteras i valfri valuta, skall inte tillämpas. IAS 21 p. 21, som anger att transaktioner i utländsk valuta löpande skall redovisas i den funktionella valutan, skall inte heller tillämpas.

42

I stället skall, enligt 2 kap. 6 § ÅRL, de finansiella rapporterna presenteras i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL. Företagets redovisningsvaluta skall därför utgöras av svenska kronor eller euro.

IAS 21 p. 32, som behandlar redovisningen av kursdifferenser på monetära poster som utgör en del av ett rapporterat företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet, skall inte tillämpas. Sådana kursdifferenser skall i stället redovisas i en fond för verkligt värde istället för i resultaträkningen enligt 4 kap. 14 d § ÅRL.

43

4 kap. 14 d § ÅRL har följande lydelse:

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. *Lag (2004:1173)*.

Skulder som utgör säkringsinstrument avseende juridisk persons investering i dotterföretag/intresseföretag/joint ventures behöver inte omvärderas till balansdagens kurs, om säkringsredovisning sker i enlighet med den beskrivning av valutasäkring som återfinns i bilaga 2 till RR 8 Redovisning av effekter av ändrade valutakurser. Detta innebär en fortsatt tillämpning av vad som anges i BFN R 7 Värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta p. 8, p. 15 och 19. Anledningen till detta undantag från IAS 21 och säkringsredovisningsreglerna i IAS 39, är sambandet mellan redovisning och beskattning.

44

IAS 23 Lånekostnader

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

45

IAS 23 anger att lånekostnader 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 skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag kostnadsföra lånekostnader i den period de hänför sig till, även om företaget aktiverar kostnaden i koncernredovisningen.

46

IAS 24 Upplysningar om närstående

Ett företag skall enligt 5 kap. 12 § ÅRL lämna upplysning om lån, ställda panter och andra säkerheter samt ingångna ansvarsförbindelser till förmån för styrelseledamot, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i företaget eller i ett annat koncernföretag.¹⁾ Upplysningarna skall omfatta:

47

- Storleken av lämnade lån.
- Huvudsakliga lånevillkor.
- Räntesatser.
- Under räkenskapsåret återbetalda belopp.
- Arten av ställda säkerheter och ingångna ansvarsförbindelser.
- Beloppet av de lån för vilka säkerhet ställts.
- Låntagarens anknytning till företaget.

1) 21 kap. 1-6 §§ ABL innehåller ett förbud för aktiebolag att lämna lån eller ställa säkerheter för lån bl.a. till styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. Enligt 21 kap. 8-9 §§ ABL får dock under vissa omständigheter sådana lån lämnas eller säkerheter ställas efter tillstånd. Sådana lån skall enligt bilaga 1 till ÅRL särredovisas i balansräkningen. Upplysningar skall även lämnas för sådana lån som lämnats till styrelseledamöter och Verkställande direktörer innan de tillträdde nuvarande sina positioner i bolaget.

Enligt 5 kap. 26 § ÅRL skall ett företag som är dotterföretag lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncern som företaget ingår i som dotterföretag. Uppgift skall också lämnas om var det går att få tillgång till utländska moderföretags koncernredovisningar. 48

Enligt bilaga 1 till ÅRL skall fordringar hos och skulder till koncernföretag, intresseföretag och joint ventures i form av gemensamt styrda företag särredovisas antingen i balansräkningen eller i not. 49

Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL skall finansiella intäkter från koncernföretag och finansiella kostnader till koncernföretag särredovisas antingen i resultaträkningen eller i not. 50

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

IAS 26 är inte tillämplig i de juridiska personer som omfattas av rekommendationen. 51

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Punkten är upphävd 52

Punkten är upphävd 53

Punkten är upphävd 54

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: 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.

IAS 28 Innehav i intresseföretag

Inga undantag eller tillägg 56

IAS 29 Redovisning i höginflationsländer

IAS 29 är inte tillämplig i svenska juridiska personer. 57

IAS 31 Andelar i joint ventures

Inga undantag eller tillägg

58

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.

59

Upplysning ska lämnas om avsteg gjorts från IAS 32 i enlighet med ovanstående skrivning.

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

IAS 33 Resultat per aktie

Inga undantag eller tillägg. IAS 33 anger att när ett företag upprättar koncernredovisning behöver upplysningar enligt IAS 33 inte lämnas för juridisk person.

61

IAS 34 Delårsrapportering

Företag som är moderföretag i en koncern skall upprätta delårsrapporter med tillämpning av de krav som anges i årsredovisningslagen samt lagen om värdepappersmarknaden.

62

Juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige och som inte ingår i en koncern upprättar delårsrapporter enligt IAS 34 med beaktande av de undantag från och tillägg till IFRS som anges i RFR 2.

Om och när noterade juridiska personer skall upprätta delårsrapporter regleras av 9 kap. ÅRL samt 16 kap. Lag om värdepappersmarknaden.

IAS 36 Nedskrivningar

Ett företag skall enligt 5 kap. 5 § ÅRL lämna uppgift om beloppet för de nedskrivningar och återföringar av tidigare nedskrivningar som påverkat fonden för verkligt värde.

63

IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Inga undantag eller tillägg.

64

IAS 38 Immateriella tillgångar

Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 38 p. 75-87 beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011. De skall därför inte tillämpas i juridisk person.

65

IAS 38 p. 107, som anger att immateriella tillgångar med en obestämbart nyttjandeperiod inte skall skrivas av, skall inte tillämpas. I stället skall sådana tillgångar skrivas av enligt samma regler som gäller för övriga immateriella tillgångar.

66

Ett företag skall, när avskrivningstiden för en immateriell tillgång överstiger fem år räknat från den tidpunkt då företaget börjar använda tillgången, enligt 4 kap. 4 § ÅRL lämna uppgift om detta samt om skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas.

67

I redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter för utveckling som enligt IAS 38 p. 57 skall tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras. En dylik redovisning är tillåten enligt 4 kap. 2 § ÅRL och en förutsättning för att skattemässig avdragsrätt skall erhållas under det beskattningsår som utgiften uppkommer.

68

Utöver vad som anges i IAS 38 p. 74 får ett företag tillämpa reglerna beträffande uppskrivningar i 4 kap. 6 § ÅRL. Av lagens förarbeten (SOU 1994:17) framgår att om uppskrivning sker, detta bör 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.

69

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).

Utöver vad som anges i IAS 38 p. 118-122 skall ett företag enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna uppgift om följande beträffande immateriella anläggningstillgångar:

70

- a) Oavskrivet uppskrivningsbelopp.
- b) Ackumulerade avskrivningar.
- c) Ackumulerade nedskrivningar.
- d) Ackumulerade uppskrivningar.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

71

Avsnitt (b) i avsnittet En finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen under rubriken Definition av fyra kategorier av finansiella instrument i IAS 39 p. 9 samt IAS 39 p. 11A får endast tillämpas i de fall ÅRL tillåter redovisning till verkliga värden.

4 kap. 14 b § ÅRL, av vilken framgår i vilka fall ÅRL inte tillåter redovisning till verkliga värden, har följande lydelse:

14 b § Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller samriskföretag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder.

Lag (2009:34)

Reglerna i IAS 39 beträffande finansiella garantiavtal (p. 43 och 47 (c) (i)) behöver inte tillämpas i juridisk person avseende garantiavtal till förmån för dotter- och intresseföretag samt joint ventures. När detta undantag tillämpas skall reglerna för redovisning och värdering i IAS 37 (se punkterna 14 och 36 till IAS 37) följas istället för de undantagna reglerna i IAS 39. Anledningen till detta undantag från redovisning av finansiella garantier avseende garantiavtal till förmån för dotter- och intresseföretag samt joint ventures är sambandet mellan redovisning och beskattning.

72

Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning behöver företag inte tillämpa IAS 39. Företag som inte följer IAS 39 skall, för samtliga finansiella instrument, tillämpa en metod med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt ÅRL.

73

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Reglerna beträffande verkligt värde i IAS 40 p. 33-55 beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011. De skall därför inte tillämpas i juridisk person.

74

För att undvika upprepade byten av redovisningsprincip behöver företag som avser att tillämpa omvärderingsmetoden i IAS 40 inte tillämpa IAS 40 förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011. Dessförinnan tillämpas RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar i den lydelse dessa hade den 31 december 2004.

75

Utöver vad som anges i IAS 40 skall ett företag, för att uppfylla krav i 5 kap. 3 § ÅRL, lämna uppgift om följande:

76

- a) Oavskrivet uppskrivningsbelopp.
- b) Ackumulerade avskrivningar.
- c) Ackumulerade nedskrivningar.
- d) Ackumulerade uppskrivningar.

Till den del en förvaltningsfastighet skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskal skall, enligt 5 kap. 3 § sista stycket ÅRL, upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek. Upplysningen lämnas i en not. Eventuell skillnad mellan förvaltningstillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

IAS 41 Jord- och skogsbruk

IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden skall redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2011. IAS 41 skall därför inte tillämpas i juridisk person.

77

IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

Inga undantag eller tillägg.

78

IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

Inga undantag eller tillägg.

79

IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

Inga undantag eller tillägg.

80

IFRIC 5 Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder

Inga undantag eller tillägg.

81

IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

Inga undantag eller tillägg.

82

IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer

IFRIC 7 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.

83

IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2

Inga undantag eller tillägg.

84

IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat

Inga undantag eller tillägg.

85

IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar

Inga undantag eller tillägg.

86

*IFRIC 11 IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även
koncerninterna*

Inga undantag eller tillägg.

87

IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice

Inga undantag eller tillägg.

87

A

IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram

Inga undantag eller tillägg.

87

B

*IFRIC 14 IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd
tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem
emellan*

Inga undantag eller tillägg för de företag som tillämpar IAS 19 i juridisk
person.

87

C

IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter

Inga undantag eller tillägg.

87

D

*IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en
utlandsverksamhet*

Inga undantag eller tillägg.

87

E

IFRIC 17 Utdelningar av sakvärden till ägare

IFRIC 17 ska inte tillämpas.

87

F

<i>IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder</i>	
Inga undantag eller tillägg.	87
	G
<i>SIC - 7 Införande av euro</i>	
Inga undantag eller tillägg.	88
<i>SIC – 10 Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet</i>	
Inga undantag eller tillägg.	89
<i>SIC – 13 Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag</i>	
Inga undantag eller tillägg.	90
<i>SIC - 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal</i>	
Inga undantag eller tillägg.	91
<i>SIC - 21 Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar</i>	
Inga undantag eller tillägg.	92
<i>SIC – 25 Inkomstskatter – Konsekvenser av en förändring av skattestatus</i>	
Inga undantag eller tillägg.	93
<i>SIC – 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal</i>	
Inga undantag eller tillägg.	94
<i>SIC – 29 Upplysningar om koncessioner för samhälls-service</i>	
Inga undantag eller tillägg.	95
<i>SIC - 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster</i>	
Inga undantag eller tillägg.	96

SIC – 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

SIC – 32, som anger att utgifter för webbplatser i vissa fall skall redovisas som tillgång, behöver inte tillämpas i juridisk person.

97

ÖVERGÅNGSREGLER

Byten av redovisningsprincip till följd av nya standarder, ändringar i standarder eller nya uttalanden redovisas i enlighet med de övergångsregler som gäller i respektive standard eller uttalande, med beaktande av vad som anges i EU:s antagandebeslut. Övriga byten av redovisningsprincip till följd av ändringar i RFR 2 redovisas enligt IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.

98

Ett företag som tillämpar IFRS för första gången i sin koncernredovisning får i den juridiska personen tillämpa de lättnadsregler som anges i p.4.

IKRAFTTRÄDANDE

RFR 2.3 ska, om inget annat anges under respektive standard och uttalande, tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

99

UPPHÄVANDE AV RFR 2.2

Denna rekommendation upphäver den tidigare rekommendationen RFR 2.2, utgiven i december 2008, vad avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare.

100

BILAGA 1

JÄMFÖRELSE MED RFR 2.2 SOM UTGAVS I DECEMBER 2008

Den nya rekommendationen betecknas i det följande RFR 2.3 och träder i kraft den 1 januari 2010. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Väsentliga förändringar i RFR 2.3 jämfört med RFR 2.2 som utgavs i december 2008 följer nedan:

- a) I punkt 6 klargör Rådet att ett företag som tillämpar RFR 2 inte behöver redovisa eventuell negativ goodwill direkt i resultaträkningen.
- b) En ny punkt 6A har införts, som anger att transaktionsutgifter ska inräknas i anskaffningsvärdet. Vidare har Rådet infört ett frivilligt undantag, vad gäller värdering av villkorade köpeskillingar vid rörelseförvärv till verkligt värde, för företag som tillämpar IAS 39 inom ramen för 4 kap 14 a-c §§ ÅRL p g a sambandet mellan redovisning och beskattning.
- c) Rådet har gjort en översyn vad gäller tillämpningen av IAS 1. Företag ska framgent presentera en separat totalresultaträkning i anslutning till resultaträkningen samt en rapport över förändringar i eget kapital, vilket återges i punkt 14.
- d) Punkt 20A har uppdaterats med den nya lagtexten i ÅRL.
- e) Punkt 28 upphävs då IAS 14 är upphävd.
- f) Ändringen av ÅRL (2009:34) innebär att IAS 27 kan tillämpas i sin helhet, vilket innebär att punkt 52-54 upphävs. Vidare kan IAS 28 och IAS 31 tillämpas utan undantag eller tillägg vilket anges i punkt 56 och 58
- g) Rådet konstaterar i punkt 87F att IFRIC 17 inte ska tillämpas då den strider mot ABL.

BILAGA 2

STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN RFR 2.2 GAVS UT I DECEMBER 2008

Följande nya standarder och tolkningar har antagits av EU sedan RFR 2.2 gavs ut i december 2008:

- a) Omklassificering av finansiella tillgångar – ikraftträdande och övergångsbestämmelser (Ändringar i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering och IFRS 7, Finansiella instrument: Upplysningar)
- b) IAS 32 and IAS 1 – Inlösbare finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation
- c) Improvements to IFRSs (maj 2008)
- d) Ändringar av IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas och av IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter – Innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag
- e) IAS 27 – Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
- f) Ändring i 32 Finansiella instrument: Klassificering av teckningsrätter
- g) IAS 39 – Finansiella instrument Redovisning och Värdering: Poster berättigade för säkringsredovisning
- h) IFRS 1 – Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas
- i) IFRS 3 – Rörelseförvärv
- j) Ändringar i IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar
- k) Ändringar i IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat och IAS 39 Finansiella instrument
- l) IFRIC 12 – Koncessioner för samhällsservice
- m) IFRIC 15 – Avtal om uppförande av fastigheter
- n) IFRIC 16 – Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet
- o) IFRIC 17 – Utdelningar av sakvärden till aktieägare
- p) IFRIC 18 – Överföringar av tillgångar från kunder

BILAGA 3

UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR

Följande nya och uppdaterade standarder samt nya tolkningar har utgivits av IASB/IFRIC men har inte antagits av EU per 2009-12-31;

- a) IFRS 9 Financial Instruments
- b) Improvements to IFRSs (april 2009)
- c) Amendments to IFRS 1 Additional Exemptions for First-time Adopters
- d) Amendments to IFRS 2 Group Cash-settled Share-based Payment Transactions
- e) Revised IAS 24 Related Party Disclosures
- f) IFRIC 19 Extinguishing Financial Liabilities with Equity
- g) Amendment to IFRIC 14 Prepayments of a Minimum Funding Requirement

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2009

Innehållet i denna publikation är skyddat enligt lagen om upphovsrätten till litterära och konstnärliga verk. Mångfaldigande, helt eller delvis, utan Rådet för finansiell rapporterings medgivande är förbjudet.

Rådet för finansiell rapportering

Box 7680 SE-103 95 Stockholm
Telefon: 08-50 88 22 79
Fax: 08-32 12 50
www.radetforfinansiellrapportering.se
