

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2.1

december 2007

**REDOVISNING FÖR
JURIDISKA PERSONER**

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

	Sid.
IAS 39 <i>Finansiella instrument: Redovisning och värdering</i> _____	25
IAS 40 <i>Förvaltningsfastigheter</i> _____	26
IAS 41 <i>Jord- och skogsbruk</i> _____	27
IFRIC 1 <i>Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder</i> _____	27
IFRIC 2 <i>Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument</i>	27
IFRIC 4 <i>Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal</i> _	27
IFRIC 5 <i>Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder</i> _____	27
IFRIC 6 <i>Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter</i> _____	27
IFRIC 7 <i>Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer</i> _____	27
IFRIC 8 <i>Tillämpningsområde för IFRS 2</i> _____	27
IFRIC 9 <i>Omvärdering av inbäddade derivat</i> _____	27
IFRIC 10 <i>Delårsrapportering och nedskrivningar</i> _____	28
IFRIC 11 <i>IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna</i>	28
SIC 7 <i>Införande av euro</i> _____	28
SIC 10 <i>Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet</i> _____	28
SIC 13 <i>Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag</i>	28
SIC 15 <i>Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal</i>	28
SIC 21 <i>Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar</i> _____	28
SIC 25 <i>Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus</i>	28
SIC 27 <i>Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal</i> _____	28
SIC 29 <i>Upplysningar om koncessioner för samhällsservice</i> _____	28
SIC 31 <i>Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster</i> _____	29
SIC 32 <i>Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats</i> _____	29
ÖVERGÅNGSREGLER _____	29
IKRAFTTRÄDANDE _____	29
UPPHÅVANDE AV RR 32:06 _____	29
<u>BILAGA 1</u>	
JÄMFÖRELSE MED RR 32:06 _____	30
<u>BILAGA 2</u>	
STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM	
ANTAGITS SEDAN UTGÅVAN AV RR 32:06 _____	31
<u>BILAGA 3</u>	
UTGIVNA MEN ÄNNU EJ GODKÄNDA STANDARDER OCH TOLKNINGAR _____	32

INLEDNING

IFRS/IAS 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 värdepapper¹⁾ på balansdagen är noterade på en reglerad marknad²⁾ inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS/IAS. Juridiska personer skall däremot liksom hittills upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

I april 2007 övertog Rådet för finansiell rapportering (Rådet) ansvaret för normgivningen för juridiska personer vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige (även nedan benämnda noterade juridiska personer) från Redovisningsrådet. Som en följd övertog Rådet ansvaret för uppdatering av rekommendationerna RR 30, RR 31 och RR 32 samt för URA 5-7 och 42-47. För att tydliggöra förändringen i normgivningsansvar har Rådet beslutat att ändra benämningen på rekommendationerna till Rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (RFR) samt införa en ny nummerserie. RR 30 benämns härnäst RFR 1 och RR 32 benämns härnäst RFR 2.

Vidare så förändras även benämningen på URA 5 och 7 och 42-47 i den version som skall gälla för juridiska personer vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i Sverige. Den nya benämningen är Uttalanden från Rådet för finansiell rapportering (UFR).

Rådets uppfattning är 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/IAS 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

-
- 1) Enligt Lag om tidpunkt för vissa företags tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (2004:1172), behöver företag som skall upprätta koncernredovisning i enlighet med IFRS/IAS enligt artikel 4 i nämnda förordning och endast har skuldebrev upptagna till handel på en reglerad marknad inte tillämpa förordningen förrän för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2006.
 - 2) Med en reglerad marknad avses för närvarande OMX Nordic Exchange Stockholm AB samt Nordic Growth Market NGM AB. Med IFRS/IAS 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.

-
- att det finns andra tungt vägande skäl för att Rådet i rekommendationer ska avvika från huvudprincipen.

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

Beträffande bestämmelserna om förvaltningsberättelse hänvisas till 6 kap. ÅRL, om offentliggörande till 8 kap. ÅRL samt 16 kap Lag om värdepappersmarknaden, om undertecknande och intygande till 2 kap. ÅRL samt 16 kap Lag om värdepappersmarknaden samt om överklagande till 10 kap. ÅRL.

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

Sambandet mellan RFR 2 och av IASB utgivna standarder

RFR 2 baseras på de av IASB och IFRIC utgivna standarder och uttalanden som är antagna av EU. När nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras kommer Rådet att besluta om undantag från och tillägg till IFRS/IAS 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, ersätter RR 32:06 (utgiven i december 2006) och skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Viktigare ändringar jämfört med RR 32:06 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. I de undantagsfall dessa anger en annan redovisning än Rådets rekommendationer tillämpas Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

*IFRS/IAS som ännu inte
godkänts och IAS som förkastats av EU*

EU har i publicerade kommentarer¹⁾ angivit vad som gäller i koncernredovisningen när en standard inte är antagen. Av kommentarerna framgår följande:

- Om en standard inte godkänts 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 godkänts av EU inte är oförenlig med de godkända 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 godkänts av EU eller har förkastats av EU strider mot en standard som har blivit godkänd – exempelvis i det fall en godkänd standard ändras, viken därmed kommit att strida mot godkända standards – får den ännu inte godkända eller förkastade standarden inte tillämpas. Företaget måste fortsätta att fullt ut tillämpa den standard som godkänts av EU.

EU förtydligade i slutet av 2005 att i de fall IASB publicerar en ny eller reviderad standard före balansdagen som godkänts 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.

Det ovan angivna gäller även i juridisk person med de undantag och tillägg som framgår av RFR 2, när en standard inte är antagen.

1) 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

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

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 2007-12-14.

HUVUDREGEL

Ett företag skall utforma sina finansiella rapporter för den noterade¹ juridiska personen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS, 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 som angivits ovan att löpande utge ändringsmeddelande avseende förändringar i RFR 2 i takt med att EU antar nya IFRS/IFRIC. Ändringarna 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/IAS 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/IAS

3

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/IAS i den betydelse som anges i standarden. IFRS 1 skall därför inte tillämpas i juridisk person.

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

- Företagsförvärv och samgåenden (p. 15).
- Ersättningar till anställda (p. 20 och 20A) i det fall företaget redovisar sina förmånsbestämda pensionsplaner enligt IAS 19.
- Ackumulerade omräkningsdifferenser (p. 21 och 22).
- Sammansatta finansiella instrument (p. 23).
- Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (p. 25A).
- Aktierelaterade ersättningar (p. 25B och 25C).
- Försäkringsavtal (p. 25D).
- Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (p. 25E).
- Leasingavtal (p. 25F).
- Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (p. 25G).
- Borttagande från balansräkningen av finansiella tillgångar och finansiella skulder (p. 27 och 27A).
- Säkringsredovisning (p 28-30).
- Uppskattningar (p. 31-34).
- Tillämpning av IFRS 5 – Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter. (p. 34A och 34B).

Övriga lätttnadsregler i IFRS 1 skall 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. IFRS 3 p. 54-55, som behandlar värdering av goodwill, skall dock 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 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.

11

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.

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.

12

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 23-24 beträffande fortlevnadsprincipen
skall, 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. 68 och 81-84, som behandlar de finansiella rapporternas struktur
och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i balans-
räkningen och resultaträkningen, skall inte tillämpas. Istället skall balans-
räkningen 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 skall bestämmelserna i 3
kap 4 a § ÅRL beaktas vad gäller uppställningsformen för balans-
räkningen.

14

Därjämte skall balansräkningen innehålla följande poster, vilka anges i IAS
1 p. 68:

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

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 52, som behandlar indelningen av till-
gångar och skulder efter förfallotid, skall 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

IAS 1 p. 68A, som anger att tillgångar som innehas för försäljning och till-
gångar och skulder i verksamheter under avveckling skall särredovisas i
balansräkningen, skall inte tillämpas.

16

IAS 1 p. 71-73 och 75 skall inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimi-
kraven beträffande innehållet i balansräkningen i IAS 1 p. 68 som enligt
p. 14 i denna rekommendation inte skall tillämpas.

17

Ett företag skall enligt 5 kap. 14 § ÅRL i balansräkningen eller i noterna till
denna lämna en specifikation av förändringar i eget kapital under perio-
den. Enligt Rådets uppfattning uppfylls detta krav om hänvisning sker till
den finansiella rapport som anges i IAS 1 p. 8 (c) (i).

18

Aktiebolag skall, utöver vad som anges i IAS 1 p. 76, 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 skall inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i resultaträkningen i IAS 1 p. 81-84 som enligt p. 14 i denna rekommendation inte skall tillämpas. 20

Vad gäller undantag avseende upplysningar om kapital i IAS 1 p 124 A - 124 C hänvisas till p 11 under rubriken IFRS 7.

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 2009 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 omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar. 21

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 upptagna 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

IAS 14 p. 6 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 nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader.

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 2009 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 2009. 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.

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).

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

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.

38

Upplysningar 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.

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>
- 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 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 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.

Specifikation av periodens kostnader och intäkter avseende pensioner:

		<u>200X</u>	<u>200Y</u>
<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 diskonteringseffekt)			
- 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 tryggande 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.:

	<u>200X-XX-XX</u>	<u>200Y-YY-YY</u>
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 rapporterande företaget, uppdelat på samma kategorier som stiftelsens tillgångar presenteras ovan, och

- andra tillgångar som används av det rapporterande 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:

- a) 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.
- b) 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 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 2009 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 rapporterade 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. 29 skall ett företag enligt 4 kap. 3 § ÅRL lämna upplysning om den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av ränta.

45

IAS 23 innehåller en huvudregel (p. 7-9) och en alternativregel (p. 10-28). På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag tillämpa huvudregeln, vilken innebär omedelbar kostnadsredovisning av alla ränteutgifter, även om företaget tillämpar alternativregeln 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:

- 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.

Enligt 5 kap. 26 § ÅRL skall ett företag som är dotterföretag lämna uppgift om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personsnummer 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.

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

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

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

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

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Enligt IAS 27 p. 38 är IAS 27 p. 37, 39 och 41-42, vilka behandlar redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag, tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS.

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.

47

48

49

50

51

52

De är således inte tillämpliga vid upprättande av finansiella rapporter för svenska juridiska personer, eftersom dessa rapporter inte upprättas enligt IFRS/IAS. Andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag redovisas i juridisk person enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden skall dock inte tillämpas.

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 skall 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 skall räknas in, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet.

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

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

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

4 kap. 5 § ÅRL har följande lydelse:

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

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

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

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

4 kap. 6 § ÅRL återges i p. 30.

4 kap. 7 § ÅRL har följande lydelse:

Ett 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.

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

4 kap. 8 § ÅRL har följande lydelse:

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

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

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

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

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

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

IAS 28 Innehav i intresseföretag

Innehav i intresseföretag skall enligt IAS 28 p. 35 i juridisk person redovisas enligt IAS 27 p. 37-42. 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.

IAS 29 Redovisning i höginflationsländer

IAS 29 är inte tillämplig i svenska juridiska personer.

IAS 31 Andelar i joint ventures

Innehav i joint ventures som utgör gemensamt styrda företag skall enligt IAS 31 p. 46 redovisas enligt IAS 27 p. 37-42. 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

55

56

57

58

upprättas enligt IFRS/IAS. I stället tillämpas p. 52-55 i denna rekommendation.

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

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. **59**

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 Lag 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/IAS 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, eventalförpliktelser 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 2009. De skall därför inte tillämpas i juridisk person. **65**

IAS 38 p. 107, som anger att immateriella tillgångar med en obestämbar 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 anläggnings-tillgångar: 70

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

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

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. Lag (2003:774).

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 2009. De skall därför inte tillämpas i juridisk person.¹⁾

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 2009. 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 2009. 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 tillämpligt 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

<i>IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar</i>	
Inga undantag eller tillägg.	86
<i>IFRIC 11 IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna</i>	
Inga undantag eller tillägg.	87
<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

*SIC - 31 Intäkter –
bytestransaktioner som avser reklamtjänster*

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 ändringar i IFRS/IAS redovisas enligt IASB:s regler för byten av redovisningsprincip. 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/IAS för första gången i sin koncernredovisning får i den juridiska personen tillämpa de lättnadsregler som anges i p.4.

IKRAFTTRÄDANDE

RFR 2 skall tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

99

UPPHÄVANDE AV RR 32:06

Denna rekommendation upphäver den tidigare rekommendationen RR 32:06, utgiven i december 2006, vad avser räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare.

100

BILAGA 1

JÄMFÖRELSE MED RR 32:06

Föregående utgåva av rekommendationen gavs ut i december 2006 och trädde i kraft den 1 januari 2007. Den betecknas i det följande RR 32:06. RFR 2, träder i kraft den 1 januari 2008. Tidigare tillämpning uppmuntras. Väsentliga förändringar i RFR 2 jämfört med 32:06 följer nedan:

- a) I punkt 3 har ett undantag införts avseende vissa kvalitativa upplysningskrav.
- b) I punkt 11 har ett undantag införts avseende vissa upplysningskrav i IFRS 7.
- c) I punkt 20 har ett undantag införts för IAS 1 p 124 A-124 C
- d) I punkt 26 förtydligas att även faktureringsmetoden är tillåten för pågående arbeten på löpande räkning en noterad juridisk person
- d) I punkt 36 förtydligas att även faktureringsmetoden är tillåten för pågående arbeten på löpande räkning en noterad juridisk person
- e) I punkt 38 förtydligas att företag inte behöver tillämpa IAS 19 i juridisk person.
- f) I punkt 38 har upplysningskraven för förmånsbestämda förpliktelser förändrats.
- g) I punkt 62 förtydligas att ÅRL och Lag om värdepappersmarknaden avgör när en delårsrapport skall upprättas.
- h) I punkt 73 förtydligas att ett företag som omfattas av RFR 2 inte behöver tillämpa IAS 39.

BILAGA 2

STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN UTGÅVAN AV RR 32:06

Följande nya standarder och tolkningar har antagits av EU sedan RR 32:06 gavs ut i december 2006;

- a) IFRS 8 Rörelsesegment
- b) IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar
- c) IFRIC 11 IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även koncern-interna

BILAGA 3

UTGIVNA MEN ÄNNU EJ GODKÄNDA STANDARDER OCH TOLKNINGAR

Följande standarder och nya tolkningar har utgivits av IASB/IFRIC men har inte antagits av EU per 2007-12-14;

- a) IAS 1 – Utformning av finansiella rapporter (Revised 2007)
- b) IAS 23 – Lånekostnader (Revised 2007)
- c) IFRIC 12 – Service Concession Arrangements.
- d) IFRIC 13 – Customer Loyalty Programmes.
- e) IFRIC 14 – IAS 19 – The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction.

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2007

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
