

## INBJUDAN TILL KOMMENTARER

### *Utkast till ändringsmeddelande avseende*

#### - RFR 2 REDOVISNING FÖR NOTERADE JURIDISKA PERSONER

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) vill härmed inbjuda till kommentarer avseende utkast till ändringsmeddelande av RFR 2 Redovisning för noterade juridiska personer.

Kommentarer ska vara Rådet tillhanda senast den **1 oktober 2010**, gärna via e-mail.

Detta ändringsmeddelande behandlar uppdatering av RFR 2 beroende på dels följande ändringar av standarder, utgivet uttalande och ändring av uttalande som utgivits sedan föregående ändringsmeddelande, dels att Rådet har noterat områden där en uppdatering av RFR 2 bedöms nödvändig.

#### **Ändringar av standarder från IASB**

- Amendment to IFRS 1 Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-time Adopter
- Improvements to IFRSs (May 2010)

#### **Nytt uttalande och ändringar av befintligt uttalande från IFRIC**

- IFRIC 19 Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments
- Amendment to IFRIC 14 Prepayments of a Minimum Funding Requirement

#### **Uppdateringar av områden**

- IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
- Upplyningskrav i ÅRL
- IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet
- IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar
- IAS 17 Leasing
- IAS 18 Intäkter

De reviderade texterna återfinns i bilaga 1.

# Rådet för finansiell rapportering

## **Amendment to IFRS 1 Limited Exemption from Comparative IFRS 7 Disclosures for First-time Adopter**

Ändringen av IFRS 1 innebär att företag som tillämpar IFRS för första gången ska få samma lättnader vad gäller retroaktiv tillämpning som föreligger avseende de upplysningskrav som föreligger i IFRS 7 p E3.

### ***Rådets bedömning***

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

## **Improvements to IFRSs (May 2010)**

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

### ***Rådets bedömning***

Rådet föreslår att Improvements to IFRSs inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

## **IFRIC 19 Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments**

IFRIC 19 anger att i samband med en kvittningsemission ska det emitterade eget kapitalinstrumentet värderas till verkligt värde. Mellanskillnaden gentemot det redovisade beloppet på skulden ska redovisas i resultaträkningen. I det fall verkligt värde inte kan fastställas tillförlitligt för eget kapitalinstrumentet ska det verkliga värdet på skulden användas i stället. Uttalandet gäller inte i de fall borgenären är aktieägare och agerar i egenskap av aktieägare där en bedömning av det enskilda fallet ska göras.

### ***Rådets bedömning***

IFRIC 19 kan tillämpas inom ramen för ÅRL och således föranleder uttalandet inte någon åtgärd i RFR 2.

## **Amendment to IFRIC 14 Prepayments of a Minimum Funding Requirement**

Denna ändring av IFRIC 14 gäller i begränsade fall. Ändringen innebär att när ett företag har minimifonderingskrav för sina pensionsåtaganden och gör en förtida inbetalning för att möta detta åtagande, tillåter ändringen att ett företag redovisar denna förtida betalning som en tillgång.

### ***Rådets bedömning***

Rådet föreslår att ändringen av IFRIC 14 inte föranleder någon åtgärd i RFR 2.

## **IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter**

4 kap. 14 b § ÅRL (lag 2009:34) tillåter numera att de instrument som anges i regeln, bl.a. andelar i intresseföretag, dotterföretag och joint ventures, får värderas till verkligt värde förutsatt att det är tillåtet enligt IFRS. Lagändringen gäller enbart för företag som omfattas av

# Rådet för finansiell rapportering

en koncernredovisning som upprättas enligt IAS förordningen och ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter 28 februari 2009.

## **Rådets bedömning**

I IAS 27 p 40 anges att ett företag som valt att redovisa andelar i intresseföretag och joint ventures till verkligt värde i koncernredovisningen ska tillämpa samma redovisningsprincip i den juridiska personen.

Av RFR 2 p 73 framgår att ett företag som tillämpar RFR 2 antingen kan välja att redovisa och värdera samtliga finansiella instrument i enlighet med IAS 39 eller välja en redovisningsmetod som har sin utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt ÅRL.

För ett företag som valt att redovisa och värdera finansiella instrument med utgångspunkt i anskaffningsvärde i den juridiska personen är IAS 27 p 40 inte förenlig med RFR 2 p 73 och därför föreslås ett undantag från IAS 27 p 40 för dessa företag.

## **Upplivningskrav i ÅRL**

Ytterligare upplivningskrav har införts i ÅRL (lag 2009:34). Det gäller upplivningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen (5 kap. 11a §) samt upplivningar om närstående (5 kap. 12a-b §§). Vidare förtydligar Rådet att upplivningar kring verkligt värde för finansiella instrument även omfattar företag som värderar finansiella instrument med utgångspunkt i anskaffningsvärde (5 kap. 4 b-c §§ ÅRL).

## **Rådets bedömning**

Rådet föreslår att lagtexten avseende upplivningar om ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen återges i RFR 2 p 55, eftersom något motsvarande krav inte direkt går att finna i IFRS. Vad gäller upplivningar om närstående anser Rådet att upplivningskraven i IAS 24 uppfyller de krav som ÅRL inför. Därmed återges inte denna paragraf i RFR 2.

Rådet föreslår vidare ett förtydligande i RFR 2 p 11A, som innebär att upplivningskraven i 5 kap. 4 b-c §§ ÅRL måste beaktas i de fall företaget redovisar finansiella instrument med utgångspunkt i anskaffningsvärde.

## **Återföring av nedskrivningar på goodwill**

IAS 36 p 124 anger att nedskrivning av goodwill inte ska återföras. I nuläget föreligger inga undantag eller tillägg från IAS 36 i RFR 2.

## **Rådets bedömning**

4 kap. 5 § ÅRL anger att en nedskrivning på en anläggningstillgång ska återföras om det inte längre finns skäl för den. Eftersom lagen anger att en nedskrivning ska återföras, under vissa förutsättningar, föreslås ett tvingande undantag från IAS 36 p 124 i RFR 2 p 63.

## **RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM  
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

# Rådet för **finansiell rapportering**

## **IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet**

IFRIC 15 kräver att entreprenadavtal som inte uppfyller definitionen av entreprenaduppdrag redovisas i enlighet med IAS 18. Enligt IFRIC 15 p 17 kan det föreligga situationer där risker och förmåner överförs kontinuerligt. I dessa fall ska intäkterna redovisas kontinuerligt baserat på färdigställandegrad, förutsatt att samtliga villkor i IAS 18 p 14 är uppfyllda. Kraven i IAS 11 för successiv vinstavräkning gäller för sådan redovisning.

### ***Rådets bedömning***

Sambandet mellan redovisning och beskattning styr när intäkter från entreprenaduppdrag ska beskattas. En tillämpning av IFRIC 15 p 17 kan försätta företag i en annan beskattningssituation jämfört med övriga företag. I enlighet med ansatsen att inte försätta företag som tillämpar RFR 2 i denna situation föreslås ett frivilligt undantag, i RFR 2 p 87 D, från IFRIC 15 p 17. Det frivilliga undantaget innebär att det är tillåtet att redovisa intäkter för entreprenadavtal först vid färdigställandetidpunkten.

## **IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar**

IFRS 2 behandlar i likhet med IAS 32 gränsdragningsfrågor avseende skuld och eget kapital. Klassificeringen av eget kapital och skuld enligt IFRS 2 kan vara oförenlig med definitionen av skuld och eget kapital enligt svensk lag.

### ***Rådets bedömning***

I likhet med det undantag som föreligger för IAS 32 vad gäller klassificering av eget kapital och skuld bör detta undantag också omfatta tillämpningen av IFRS 2. Rådet föreslår således att en uppdatering görs av RFR 2 p 5.

## **IAS 17 Leasing**

RFR 2 anger att om försäljningspriset avviker från tillgångens redovisade värde i en sale leaseback transaktion ska skillnaden också i juridisk person behandlas på samma sätt som anges i IAS 17 p 59. Detta gäller även om avtalet redovisas enligt de regler som gäller för operationella avtal.

### ***Rådets bedömning***

Nuvarande skrivning i RFR 2 p 35 medför en annorlunda beskattningssituation än vad som föreligger för övriga företag. Därför föreslås att denna punkt i RFR 2 upphävs. Företag som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella i enlighet med RFR 2 p 34 ska i stället redovisa resultatet av en sale leaseback transaktion i enlighet med IAS 17 p 61-63.

## **IAS 18 Intäkter**

RFR 2 p 37 anger att moderföretag ska 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.

## **RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM  
● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

# Rådet för finansiell rapportering

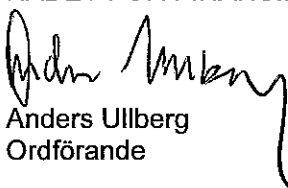
## **Rådets bedömning**

Nuvarande skrivning i RFR 2 p 37 leder till en redovisning av anteciperade utdelningar i noterade moderföretag som avviker från vad som gäller för andra företag. Därför föreslås att kravet på att utdelningar ska redovisas om villkoren som anges i punkten är uppfyllda ändras till att utdelning får redovisas.

I bilaga 1 presenteras texter till ovanstående uppdateringar.

Stockholm den 17 augusti 2010

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING



Anders Ullberg  
Ordförande

## **Remissvar skickas via brev eller e-mail till:**

Rådet för finansiell rapportering  
Box 7680  
SE-103 95 Stockholm

e-mail: [remissvar@radetforfinansiellrapportering.se](mailto:remissvar@radetforfinansiellrapportering.se)

**RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM  
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

## *IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar*

---

Klassificering av en aktierelaterad ersättning såsom skuld respektive eget kapital i enlighet med IFRS 2 ska tillämpas såvida inte detta står i strid med gällande lag. Om så är fallet ska ett avsteg ska göras.

5

Inga undantag eller tillägg.

## *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 kapital situation.  
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.

11

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. Vidare ska upplysningskraven i 5 kap. 4 b-c §§ ÄRL beaktas.

11A

5 kap. 4 b § ÄRL har följande lydelse:

Om finansiella instrument inte värderas enligt 4 kap. 14 a §, gäller följande. För varje kategori av derivatinstrument skall större företag lämna upplysningar om det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av

6

## **RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM  
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

# Rådet för finansiell rapportering

4 kap. 14 a §, och

omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet skall upplysningar lämnas om

bokfört värde och det verkliga värdet, och

skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ner och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Lag (2007:132)

5 kap. 4 c § ARL har följande lydelse:

Föreskrifterna i 4 a § och 4 b § skall även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § skall anses som derivatinstrument.

## 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.

Om försäljningspriset i en sale and lease back-transaktion, där leasingavtalet är ett finansiellt avtal, avviker från tillgångens redovisade värde ska 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. Punkten är upphävd.

34

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.

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.

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

36

37

## RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM

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

www.radetforfinansiellrapportering.se

# Rådet för finansiell rapportering

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

~~I analogi med redovisningen av koncernbidrag ska ett Ett  
moderföretag ska får redovisa anteciperad utdelning från  
dotterföretag i det fall moderföretaget har rätt att 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 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

Punkten är upphävd

52

Punkten är upphävd

53

Punkten är upphävd

54

Företag som valt en redovisningsmetod avseende  
finansiella instrument, med utgångspunkt i  
anskaffningsvärde enligt RFR 2 p 73 ska inte tillämpa  
IAS 27 p 40.

55

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

- 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.

Vidare ska upplysningskraven i 5 kap. 11a § ÅRL

## **RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM  
● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)



# Rådet för finansiell rapportering

beaktas med avseende på ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

5 kap. 11 a § ÅRL har följande lydelse:

Om företaget har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och riskerna eller fördelarna med arrangemangen är betydande ska, när uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att bedöma företagets ställning, uppgift lämnas om

1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och
2. den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.

Första stycket 2 gäller inte mindre företag.

Lag (2009:34)

## *IAS 36 Nedskrivningar*

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

IAS 36 p 124, som anger att nedskrivning av goodwill inte ska återföras, ska inte tillämpas. Istället tillämpas ÅRL 4. kap 5 § ÅRL tredje och fjärde stycket.

4 kap. 5 § ÅRL tredje och fjärde stycket har följande lydelse:

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.

## *IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter*

Inga undantag eller tillägg

I enlighet med IFRIC 15 p 17 kan det föreligga situationer där risker och förmåner överförs kontinuerligt. I dessa fall ska vägledningen i IAS 11 kring successiv vinstavräkning tillämpas.

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 i stället redovisas när entreprenaden är färdigställd, enligt 2 kap. 4 § ÅRL. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

63

87  
D

## **RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 ● 103 95 STOCKHOLM  
● TFN 08 50 88 22 79 ● FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)

# Rådet för finansiell rapportering

## IFRIC 19 Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments

Inga undantag eller tillägg.

87  
H

**RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING**

Box 7680 • 103 95 STOCKHOLM  
• TFN 08 50 88 22 79 • FAX 08 32 12 50  
[www.radetforfinansiellrapportering.se](http://www.radetforfinansiellrapportering.se)