

INBJUDAN TILL KOMMENTARER

Utkast till ändringsmeddelande avseende

- RFR 2.2 REDOVISNING FÖR NOTERADE JURIDISKA PERSONER

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) vill härmed inbjuda till kommentarer avseende utkast till ändringsmeddelande av RFR 2.2 Redovisning för noterade juridiska personer.

Kommentarer ska vara Rådet tillhanda senast den **9 oktober 2009**, gärna via e-mail.

Detta utkast till ändringsmeddelande behandlar uppdatering av RFR 2.2 som baserar sig på de ändringar av standarder från IASB samt uttalanden från IFRIC som utgivits sedan föregående ändringsmeddelande.

Ändringar av standarder

- IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas
- IAS 39/IFRS 7 Reclassification of Financial Assets – Effective Date and Transition
- Embedded Derivatives Amendments to IFRIC 9 and IAS 39
- Improvements to IFRSs
- Improving disclosures about Financial Instruments Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
- Group Cash Settled Share-based Payment Transactions Amendments to IFRS 2
- Additional Exemptions for First Time adopters amendments to IFRS 1

Nya uttalanden

- IFRIC 17 Distributions of Non-Cash Assets to Owners
- IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers

Vidare görs redaktionella ändringar i inledningen till rekommendationen enligt förslag nedan samt ändringar i paragraferna rörande IFRS 3, IAS 1 och IAS 27. De reviderade texterna återfinns i bilaga 1 vad gäller inledningen och bilaga 2 vad gäller ändringar i rekommendationen.

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

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

IFRS 1 har uppdaterats ett flertal gånger sedan den först gavs ut i juni 2003. En följd av de många uppdateringarna är att standarden har upplevts svåröverskådlig och komplex. Som en separat del i Annual Improvements har IASB därför valt att strukturera om texten i hela standarden för att göra den mer lättöverskådlig för användarna. Det har emellertid inte skett några direkta sakliga ändringar i standarden.

Rådets bedömning

Då strukturen har ändrats i standarden påverkar det de paragrafhänvisningar som finns i RFR 2.2 p. 4. Rådet avser således att uppdatera samtliga paragrafhänvisningar till IFRS 1.

IAS 39/IFRS 7 Reclassification of Financial Assets – Effective Date and Transition

I oktober 2008 gav IASB ut en ändring av IAS 39 som ger företag möjlighet att omklassificera finansiella tillgångar som inte är derivat (förutom de som designeras till verkligt värde via resultaträkningen vid den initiala redovisningen) under vissa förutsättningar. Efter utgivandet av denna ändring uppstod en osäkerhet om hur övergångsreglerna skulle tolkas. Därför gav IASB ut ett klagörande som en ändring av IAS 39 och IFRS 7. Den anger att ändringen av IAS 39 och IFRS 7 utgiven i oktober 2008 ska tillämpas från och med 1 juli 2008. Omklassificeringar som görs från 1 november 2008 eller senare ska enbart få en redovisningsmässig effekt från omklassificeringsdatumet.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen inte får någon påverkan på RFR 2.

Embedded Derivatives Amendments to IFRIC 9 and IAS 39

IASB publicerade en ändring av IFRIC 9 och IAS 39 i mars 2009 för att klargöra hanteringen av inbäddade derivat i samband med omklassificeringar i enlighet med ovanstående ändring av IAS 39. I korthet anger ändringen att om ett företag är oförmöget att separera och värdera det inbäddade derivatet i ett hybridinstrument så kan hybridinstrumentet inte omklassificeras från kategorin verkligt värde via resultaträkningen.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen inte får någon påverkan på RFR 2

Improvements to IFRSs

I april gav IASB ut Improvements to IFRSs, vilket är ett årligt återkommande projekt från IASB. Avsikten är att försöka hantera frågeställningar som inte är av så väsentlig karaktär att de kräver ett eget utkast.

Rådet för finansiell rapportering

Rådets bedömning

Rådet anser att de ändringar som görs i olika standarder genom Improvements to IFRSs inte får någon påverkan på RFR 2.

Improving disclosures about Financial Instruments Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures

I mars 2009 gav IASB ut en ändring av IFRS 7. Ändringarna avser enbart förändringar i upplysningskraven för finansiella instrument.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringen av IFRS 7 inte får någon påverkan på RFR 2.

Group Cash Settled Share-based Payment Transactions Amendments to IFRS 2

I juni 2009 gav IASB ut en ändring av IFRS 2. Ändringen innebär ett förtydligande av omfattningen av IFRS 2 och hur kontantreglerade aktierelaterade ersättningar ska redovisas i den enskilda juridiska personen. Vidare inarbetades också vägledningen i IFRIC 8 och 11 och således drog IASB tillbaka dessa uttalanden.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringarna av IFRS 2 inte får någon påverkan på RFR 2. Dock kommer paragraf 84 och 87 i RFR 2 att utgå p g a tillbakadragandet av IFRIC 8 och 11.

Additional Exemptions for First Time adopters Amendments to IFRS 1

I juni 2009 gav IASB ut en ändring av IFRS 1. Ändringen anger vissa lättnader vid övergången till IFRS vad gäller olje- och gastillgångar, återställningsåtaganden samt IFRIC 4.

Rådets bedömning

Rådet anser att ändringarna av IFRS 1 inte får någon påverkan på RFR 2.

IFRIC 17 Distributions of Non-Cash Assets to Owners

IFRIC 17 behandlar redovisningen av sk sakutdelningar till ägarna. Enligt uttalandet ska en skuld till verkligt värde redovisas vid det tillfälle då bolaget har ett åtagande att göra utdelningen. Motbokningen sker vid detta tillfälle mot eget kapital. Vid reglering av skulden ska företaget omvärdera de tillgångar som delas ut till verkligt värde över resultaträkningen. Denna ansats förefaller vara en variant av vad som i Sverige ofta benämns bruttometoden.

IFRIC 17 medför också en ändring av IFRS 5. Den anger att tillgångar som ska delas ut ska klassificeras som tillgångar tillgängliga för utdelning vid det tillfälle när det är mycket sannolikt att företaget kommer att dela ut dessa tillgångar.

Rådet *för* **finansiell rapportering**

Rådets bedömning

Nettometoden vid redovisning av utdelning innebär att man utgår från tillgångens bokförda värde och inte dess verkliga värde. Nettoeffekten vid redovisning av en sakutdelning med netto och bruttometoden blir densamma vid slutreglering. Emellertid innebär IFRIC 17 att skulden redovisas som en reduktion av eget kapital innan en motsvarande omvärdering till verkligt värde görs av tillgången. Det kan innebära att utdelningsbeloppet inkräktar på det bundna egna kapitalet vid redovisning av skulden, framförallt i de fall när det är en väsentlig skillnad mellan bokfört värde på tillgången och dess verkliga värde.

Rådet finner att redovisning i enlighet med den s k bruttometoden inte är förenlig med ABL 17 kap. 23 §. I förarbetena till aktiebolagslagen, prop 2004:85 sid 378 och framåt, anförs att nettometoden är den som ska användas vid prövning av den s k beloppsspärren vid utdelningar. Därför föreslår Rådet ett fullständigt undantag för IFRIC 17.

Följdändringen i IFRS 5 får ingen påverkan, eftersom RFR 2.2 har ett generellt undantag för det presentationsformat som IFRS 5 föreskriver. Rådet anser dock att upplysningskraven enligt IFRS 5 även fortsättningsvis ska gälla.

IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers

IFRIC 18 behandlar hur tillgångar, antingen materiella anläggningstillgångar eller kontanter för inköp av sådana, som ges till ett företag från dess kunder ska redovisas i det mottagande företaget.

Uttalandet anger att företaget, i de fall det erhåller en materiell anläggningstillgång i enlighet med förutsättningarna i IFRIC 18, ska redovisa denna initialt till dess verkliga värde. Kreditbokningen ska redovisas som en intäkt alternativt förutbetalad intäkt beroende på bedömningen som görs enligt IAS 18.

I det fall företaget erhåller likvida medel för inköp av materiella anläggningstillgångar ska inkomsten intäktsföras direkt eller periodiseras, beroende på bedömningen som görs ur ett IAS 18 perspektiv.

Rådets bedömning

Rådet finner att IFRIC 18 är förenlig med ÅRL och anser således att uttalandet ska tillämpas i den juridiska personen.

Övriga ändringar i RFR 2

Inledningstexten

Rådet har funnit ett behov av att göra vissa redaktionella ändringar i inledningstexten till RFR 2. Dess nya utformning återges nedan.

IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 p 34 anger att om de förvärvade nettotillgångarnas verkliga värde överstiger köpeskillingen, s k negativ goodwill, ska detta överskott intäktsföras direkt. Med anledning av

Rådet för finansiell rapportering

sambandet mellan redovisning och beskattning skulle denna direkta intäktsföring beskattas omedelbart. Detta skulle medföra en skillnad jämfört med företag som tillämpar RR 1:00.

Med anledning av att beskattningssituationen blir annorlunda beroende på vilken normgivning som tillämpas anser Rådet att ett tillägg ska göras i RFR 2. Tillägget innebär att företag får göra avsteg från p 34 i IFRS 3 och stället tillämpa p 68-72 i RR 1:00.

Revideringen av ÅRL genom SFS 2009:34 medför att företag som tillämpar RFR 2 och samtidigt valt att tillämpa IAS 39 numera kan omvärdera tilläggsköpeskillingar i enlighet med kraven i IFRS 3. Rådet har ett generellt undantag från dessa paragrafer i IFRS 3 då det tidigare stod i strid med ÅRL att omvärdera denna typ av instrument till verkligt värde.

Rådet anser att framgent får en juridisk person, som inom ramen för 4 kap. 14 a-14 c §§ ÅRL tillämpar IAS 39, omvärdera skulden till verkligt värde. Rådet väljer emellertid att kvarstå med ett frivilligt undantag då det föreligger osäkerhet om skattekonsekvenserna av att tillämpa IFRS 3 med avseende på tilläggsköpeskillingar.

Vidare uppdateras även p. 71 med den reviderade lagtexten avseende 4 kap. 14 b §.

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Riksdagen har antagit en ändring av ÅRL vilken innebär att andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures får redovisas till verkligt värde för räkenskapsår som påbörjas den 28 februari eller senare. I och med detta föreligger det enligt Rådet inga kvarvarande hinder att tillämpa samtliga paragrafer i IAS 27 som behandlar redovisningen i de separata finansiella rapporterna (p 38-40 och p 42-43). Detta innebär att nuvarande vägledning i p 52 i RFR 2 stryks och att ett förtydligande görs att ovanstående paragrafer ska tillämpas. Följdändringar sker också av p 56 och p 58.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Rådet har gjort en översyn av RFR 2 i syfte att säkerställa att de räkningar som noterade juridiska personer presenterar i möjligaste mån ska överensstämja med de räkningar som presenteras för koncernen. Rådet avser att ändra RFR 2 så att en rapport över totalresultat i tillägg till en resultaträkning ska presenteras av noterade juridiska personer. Rådet anser inte att huvudalternativet i IAS 1, en enda rapport över totalresultat, är förenligt med svensk lag och att noterade juridiska personer därför ska tillämpa det alternativ som ges i IAS 1 p 12. Rådet anser också att svensk lag inte tillåter andra beteckningar än resultaträkning och balansräkning.

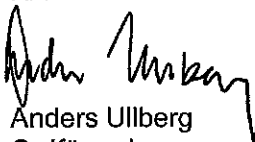
Rådet avser också att göra ett förtydligande av att noterade juridiska personer omfattas av kravet i IAS 1 på en ingående balansräkning för den tidigaste jämförelseperioden, vid retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper, retroaktiv omräkning eller omklassificering.

Rådet för finansiell rapportering

I följande bilagor presenteras textförslag till ovan föreslagna uppdateringar.

Stockholm den 17 september 2009

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING



Anders Ullberg
Ordförande

Remissvar skickas via brev eller e-mail till:

Rådet för finansiell rapportering
Box 7680
SE-103 95 Stockholm

e-mail: remissvar@radetforfinansiellrapportering.se

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

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 värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad¹⁾ inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS²⁾. Juridiska personer ska 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).~~

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) uppfattning ~~är~~anser att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. För att upprätthålla detta kvalitetskrav

⁴⁾ ~~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.~~

¹⁾ Med en reglerad marknad i Sverige 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 (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) med tillhörande tolkningar från International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC).

Rådet för finansiell rapportering

anger denna rekommendation, RFR 2, att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige som huvudregel ska 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
- 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/IAS 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 såsom de är antagna av EU. När nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras beslutar Rådet om undantag från och tillägg till ifrs med avseende på redovisningen för juridisk person. Rådets beslut publiceras i ändringsmeddelande avseende RFR 2. Besluten kommer i efterhand att sammanställas och tas in i en årlig utgåva av RFR 2. Varje ny utgåva betecknas med versionsnummer. Ändringsmeddelanden samt de tidigare versionerna av rekommendationen hålls tillgängliga på Rådets hemsida www.radetforfinansiellrapportering.se. Rådets ändringsmeddelande föregås normalt av publicering av ett Utkast till ändringsmeddelande, som ligger öppet för synpunkter under viss tid.

De undantag och tillägg som RFR 2 anger ska tillämpas från och med den tidpunkt då den noterade juridiska personen i sin koncernredovisning tillämpar angiven standard eller uttalande.

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

Denna utgåva, RFR 2.2, ersätter RFR 2.1 (utgiven i december 2007) och ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Viktigare ändringar jämfört med RFR 2.1 kommenteras i bilaga 1. I bilaga 2 anges vilka standarder och uttalanden som utgivits sedan senaste utgåvan. I bilaga 3 anges vilka standarder och uttalanden från IASB resp. IFRIC som vid publiceringstidpunkten för utgåvan ännu inte är antagna av EU.

Sambandet mellan RFR 2 och Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd

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~~ 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 godkännts antagits av EU är det 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 godkännts antagits 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 godkännts antagits av EU eller har förkastats av EU strider mot en standard som har blivit godkänd – exempelvis i det fall en godkänd standard ändras, vilken därmed kommit att strida mot godkända standarder – får den ännu inte godkännas eller förkastade standarden inte tillämpas. Företaget måste fortsätta att fullt ut tillämpa den standard som godkännts antagits av EU.

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

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.

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**

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

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

4

IFRS 1 är endast tillämplig vid övergång till IFRS/IAS i den betydelse som anges i standarden. IFRS 1 ska därför inte tillämpas i juridisk person. 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.15~~). (p. C1-C5).
- Ersättningar till anställda (~~p.20 och 20-A~~) (p. D10 och D11) i det fall företaget redovisar sina förmånsbestämda pensionsplaner enligt IAS 19.
- Ackumulerade omräkningsdifferenser (~~p.21 och 22~~). (p. D12 och D13).
- Sammansatta finansiella instrument (~~p.23~~). (p.D18).
- Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (~~p25-A~~). (p. D19).
- Aktierelaterade ersättningar (~~p.25-B och 25-C~~). (p. D2 och D3).
- Försäkringsavtal (~~p.25-D~~). (p. D4).
- Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (~~p. 25-E~~). (p. D21).
- Leasingavtal (~~p.25-F~~). (p. D9).
- Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (~~p.25-G~~). (p. D20).
- Borttagande från balansräkningen av finansiella tillgångar och finansiella skulder (~~p. 27 och 27-A~~). (p. B2 och B3).
- Säkringsredovisning (~~p. 28-30~~). (p B4-B6).
- Uppskattningar (~~p.31-34~~). (p. 14-17).
- Tillämpning av IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehåser för försäljning och avvecklade verksamheter (~~p. 34-A och 34-B~~).

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

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.

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

11

Rådet **för** finansiell rapportering

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).

p. 34 i IFRS 3, vilken anger att mellanskillnaden mellan köpeskillning och nettotillgångarnas verkliga värde är negativ, s k negativ goodwill, behöver inte tillämpas. Istället får p. 68-72 i RR 1:00 tillämpas.

IFRS 3 p. 37-3840 samt p. 53 och ~~p. 58~~, vilka behandlar definitionen av köpeskillning, ~~redovisning av villkorade köpeskillningar~~ samt transaktionskostnader, ska inte tillämpas, eftersom de står i strid med ~~4 kap 14 b p 5 ÅRL~~ samt med 4 kap. 3-4 §§ ÅRL. I stället ska följande tillämpas.

6A

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 §§ ska inte tillämpa IFRS 3 p. 39-40 samt p. 58 avseende redovisning av villkorade köpeskillningar, 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 köpeskillningar ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet om det är sannolikt att de kommer att utfalla. Om det i efterföljande perioder visar sig att den initiala bedömningen behöver revideras ska anskaffningsvärdet justeras.

Ändringarna av p. 6 och p. 6A ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Emellertid kan det tillägg som gjorts avseende s k negativ goodwill tillämpas med omedelbar verkan.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

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

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

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.
- Reglerna 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. 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.

~~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.~~

Rådet för finansiell rapportering

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Enligt IAS 27 p. 39 är IAS 27 p. 38, 40 och 42-43, vilka behandlar redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag, tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga vid upprättande av finansiella rapporter för svenska juridiska personer, eftersom dessa rapporter inte upprättas enligt IFRS/IAS. Andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag redovisas i juridisk person enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden skall dock inte tillämpas. IAS 27 p. 38- 40 och 42-43 som avser redovisningen i separata finansiella rapporter ska tillämpas. 52

Punkten är upphävd. 53

Vid redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag tillämpas 4 kap. 3 och 6-8 §§ 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 och 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. 6 § ÅRL återges i p. 30.

4 kap. 7 § ÅRL har följande lydelse:

Ett aktieföretag 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. [Punkten är upphävd]

Enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska ägarföretaget respektive samägaren för varje dotterföretag och intresseföretag som ägs direkt av ägarföretaget och för varje innehav i ett gemensamt styrt företag som ägs direkt av samägaren, lämna uppgift om: 55

- a) det andra företags namn, organisationsnummer och säte,

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

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

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

Ändringarna av p. 52 och 54 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 28 februari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 28 Innehav i intresseföretag

~~Innehav i intresseföretag ska enligt IAS 28 p. 35 i juridisk person redovisas enligt IAS 27 p. 38-40 och 42-43. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga i de fall de finansiella rapporterna utformas enligt IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga vid upprättande av finansiella rapporter för svenska juridiska personer, eftersom dessa rapporter inte upprättas enligt IFRS/IAS. I stället tillämpas p. 52-55 i denna rekommendation.~~

56

Ändringarna av p. 56 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar efter den 28 februari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 31 Andelar i joint venture

~~Innehav i joint ventures som utgör gemensamt styrda företag ska enligt IAS 31 p. 46 redovisas enligt IAS 27 p. 38-40 och 42-43. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga i de fall de finansiella rapporterna utformas enligt IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga vid upprättande av finansiella rapporter för svenska juridiska personer, eftersom dessa rapporter inte upprättas enligt IFRS/IAS. I stället tillämpas p. 52-55 i denna rekommendation.~~

58

Ändringarna av p. 58 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar efter den 28 februari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

15

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

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.

71

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).

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)

IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2

[Punkten är upphävd]

84

16

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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

Rådet för finansiell rapportering

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

Punkten är upphävd]

87

IFRIC 17 Non Cash Distributions to owners

IFRIC 17 ska inte tillämpas.

87

F

IFRIC 18 Transfer of Assets from Customers

Inga undantag eller tillägg.

87

G

RÅDET FÖR FINANSIELL RAPPORTERING

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