

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

RFR 2

Uppdaterad
september 2011

**REDOVISNING FÖR
JURIDISKA PERSONER**

| <i>Innehållsförteckning</i> | <i>Sid.</i> |
|---|-------------|
| INLEDNING _____ | 4 |
| TILLÄMPNINGSSOMRÅDE _____ | 7 |
| HUVUDREGEL _____ | 7 |
| UNDANTAG FRÅN OCH TILLÄGG TILL IFRS _____ | 8 |
| <i>IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas</i> _____ | 9 |
| <i>IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar</i> _____ | 10 |
| <i>IFRS 3 Rörelseförvärv</i> _____ | 10 |
| <i>IFRS 4 Försäkringsavtal</i> _____ | 11 |
| <i>IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter</i> _____ | 11 |
| <i>IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar</i> _____ | 11 |
| <i>IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar</i> _____ | 12 |
| <i>IFRS 8 Rörelsesegment</i> _____ | 12 |
| <i>IAS 1 Utformning av finansiella rapporter</i> _____ | 12 |
| <i>IAS 2 Varulager</i> _____ | 14 |
| <i>IAS 7 Kassaflödesanalys</i> _____ | 14 |
| <i>IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel</i> _____ | 14 |
| <i>IAS 10 Händelser efter balansdagen</i> _____ | 15 |
| <i>IAS 11 Entreprenadavtal</i> _____ | 15 |
| <i>IAS 12 Inkomstskatter</i> _____ | 15 |
| <i>IAS 16 Materiella anläggningstillgångar</i> _____ | 15 |
| <i>IAS 17 Leasingavtal</i> _____ | 17 |
| <i>IAS 18 Intäkter</i> _____ | 17 |
| <i>IAS 19 Ersättningar till anställda</i> _____ | 17 |
| <i>IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd</i> _____ | 20 |
| <i>IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser</i> _____ | 21 |
| <i>IAS 23 Lånekostnader</i> _____ | 21 |
| <i>IAS 24 Upplysningar om närstående</i> _____ | 22 |
| <i>IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser</i> _____ | 23 |
| <i>IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter</i> _____ | 23 |
| <i>IAS 28 Innehav i intresseföretag</i> _____ | 23 |
| <i>IAS 29 Redovisning av höginflationsländer</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 31 Andelar i joint ventures</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering</i> _____ | 23 |
| <i>IAS 33 Resultat per aktie</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 34 Delårsrapportering</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 36 Nedskrivningar</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 38 Immateriella tillgångar</i> _____ | 24 |
| <i>IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering</i> _____ | 26 |
| <i>IAS 40 Förvaltningsfastigheter</i> _____ | 26 |
| <i>IAS 41 Jord- och skogsbruk</i> _____ | 27 |
| <i>IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder</i> _____ | 27 |
| <i>IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument</i> _____ | 27 |
| <i>IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal</i> _____ | 27 |

| | Sid. |
|---|------|
| IFRIC 5 Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder _____ | 27 |
| IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter _____ | 27 |
| IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer _____ | 27 |
| IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2 _____ | 27 |
| IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat _____ | 27 |
| IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar _____ | 27 |
| IFRIC 11 IFRS 2 - Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna _____ | 28 |
| IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice _____ | 28 |
| IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram _____ | 28 |
| IFRIC 14 IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan _____ | 28 |
| IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter _____ | 28 |
| IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter _____ | 28 |
| IFRIC 17 Utdelningar av sakvärden till aktieägare _____ | 28 |
| IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder _____ | 29 |
| IFRIC 19 Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument _____ | 29 |
| SIC 7 Införande av euro _____ | 29 |
| SIC 10 Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet _____ | 29 |
| SIC 13 Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag _____ | 29 |
| SIC 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal _____ | 29 |
| SIC 21 Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar _____ | 29 |
| SIC 25 Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus _____ | 29 |
| SIC 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal _____ | 29 |
| SIC 29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice _____ | 29 |
| SIC 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster _____ | 30 |
| SIC 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats _____ | 30 |
| ÖVERGÅNGSREGLER _____ | 30 |
| TILLÄMPNING _____ | 30 |
| UPPHÄVANDE AV RFR 2 juni 2011 _____ | 30 |
| <u>BILAGA 1</u> | |
| JÄMFÖRELSE MED RFR 2 juni 2011 _____ | 31 |
| <u>BILAGA 2</u> | |
| STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN UTGÅVAN AV RFR 2 juni 2011 _____ | 32 |
| <u>BILAGA 3</u> | |
| UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR _____ | 33 |

INLEDNING

IFRS i koncernredovisningen

- RFR 2 i juridisk person

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska, 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 Europeiska kommissionen (EU) antagna IFRS²⁾. Juridiska personer ska däremot upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL.

Rådet för finansiell rapportering (Rådet) anser att den finansiella rapporteringen för moderföretag ska 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 ska tillämpa de IFRS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RFR 2 vissa undantag och tillägg, beroende på

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

Vidare ger Rådet lättnadsmöjligheter avseende de kvalitativa upplysningar som ska lämnas enligt IFRS. Upplysningar ska lämnas på sätt som anges i denna rekommendation.

Beträffande bestämmelser

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

om överklagande hänvisas till 10 kap. ÅRL

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

1) Med en reglerad marknad avses för närvarande OMX Nordic Exchange Stockholm AB samt Nordic Growth Market NGM AB.

2) Med IFRS avses i denna rekommendation International Financial Reporting Standards och International Accounting Standards med tillhörande tolkningar från International Financial Reporting Interpretations Committee och Standing Interpretations Committee.

Sambandet mellan RFR 2 och av IASB utgivna standarder

RFR 2 utgår från av IASB och IFRIC utgivna standarder och uttalanden som är antagna av EU. När nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras kommer Rådet att besluta om undantag från och tillägg till IFRS samt ge ut ändringsmeddelande och en uppdaterad RFR 2. Ändringsmeddelanden samt de tidigare versionerna av rekommendationen kommer alltid att hållas tillgängliga på Rådets webbplats 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 september 2011, ersätter RFR 2 juni 2011 och ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare, om inget annat anges vid respektive standard och uttalande. För ytterligare anvisningar avseende brutna räkenskapsår gå till Rådets webbplats www.radetforfinansiellrapportering.se och läs under rubriken räkenskapsår. Viktigare ändringar jämfört med RFR 2 juni 2011 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 inte ännu antagits av EU.

Sambandet mellan RFR 2 och Finansinspektionens föreskrifter

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

IFRS som inte antagits av EU

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

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

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

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

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 ska 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).

Denna rekommendation baserar sig på de IFRS, IAS, IFRIC och SIC som är antagna av EU per den 1 september 2011.

HUVUDREGEL

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

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

Rådet kommer löpande att uppdatera 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 uppdateras fortlöpande vartefter nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras.
 - 3) Se BFNS Uttalande om tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden (BFNAR 2000:2).

UNDANTAG FRÅN OCH TILLÄGG TILL IFRS

I rekommendationen anges ett antal undantag från och tillägg till International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) samt tolkningarna från IFRS Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC). Avvikelserna betingas främst av bestämmelser i ÅRL.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 ÅRL eller Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd.

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

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

IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

IFRS 1 är endast tillämplig vid en övergång till IFRS i den betydelse som anges i standarden. IFRS 1 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. C1-C5).
- Ersättningar till anställda (p. D10 och D11) i det fall företaget redovisar sina förmånsbestämda pensionsplaner enligt IAS 19.
- Ackumulerade omräkningsdifferenser (p. D12 och D13).
- Sammansatta finansiella instrument (p. D18).
- Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (p. D19).
- Aktierelaterade ersättningar (p. D2 och D3).
- Försäkringsavtal (p. D4).
- Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (p. D21, D21A).
- Leasingavtal (p. D9, D9A).
- Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (p. D20).
- Borttagande från balansräkningen av finansiella tillgångar och finansiella skulder (p. B2 och B3).
- Säkringsredovisning (p. B4-B6).
- Uppskattningar (p. 14-17).

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

IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar

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 göras.

1

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 obestämd nyttjandeperiod, ska inte tillämpas. I stället tillämpas bestämmelserna om avskrivningar i 4 kap. 4 § ÅRL.

1

4 kap. 4 § ÅRL har följande lydelse:

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

Nyttjandeperioden för en immateriell anläggningstillgång som avses i 2 § skall anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Om en sådan längre avskrivningstid tillämpas, skall det i en not lämnas upplysning om detta. I noten skall i så fall också anges skälen för den längre avskrivningstiden.

Avskrivningar skall redovisas i resultaträkningen. Annan redovisning får dock tillämpas, om det finns särskilda skäl och är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173).

IFRS 3 p. 34, avseende redovisning av negativ goodwill, behöver inte tillämpas. Istället får följande tillämpas.

Negativ goodwill kan motsvara förväntade framtida förluster och kostnader som har identifierats i förvärvarens plan för förvärvet men som inte kan redovisas som identifierbara skulder vid förvärvstidpunkten. I den utsträckning sådana förväntade framtida förluster och kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska negativ goodwill upplösas då dessa förluster och kostnader redovisas i framtiden. Om de identifierbara framtida förlusterna och kostnaderna inte uppkommer under de förväntade perioderna, ska negativ goodwill redovisas enligt nedan.

I den utsträckning negativ goodwill inte avser förväntade förluster eller kostnader som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt vid tidpunkten för förvärvet, ska den redovisas som intäkt i resultaträkningen enligt följande:

- a) den del av negativ goodwill som inte överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar intäktsförs på ett systematiskt sätt över en period som beräknas som kvarvarande vägd genomsnittlig nyttjandeperiod för de förvärvade identifierbara tillgångar som är avskrivningsbara och
- b) den del av negativ goodwill som överstiger det verkliga värdet på förvärvade identifierbara icke-monetära tillgångar redovisas som intäkt omedelbart.

Den del av negativ goodwill som inte avser förväntade framtida förluster eller kostnader enligt förvärvsanalysen utgör en vinst som intäktsförs i takt med att framtida ekonomiska förmåner från identifierbara och avskrivningsbara icke-monetära tillgångar kommer företaget tillgodo. I de fall negativ goodwill hänförs till monetära tillgångar redovisas vinsten omedelbart.

IFRS 3 p. 37-38 samt p. 53, vilka behandlar definitionen av köpeskilling, samt transaktionskostnader, ska inte tillämpas, eftersom de står i strid med 4 kap. 3-4 §§ ÅRL. I stället ska följande tillämpas.

Vid ett rörelseförvärv beräknar förvärvaren anskaffningsvärdet som summan av de, vid transaktionsdagen, verkliga värdena för erlagda tillgångar, uppkomna eller övertagna skulder samt för de egetkapitalinstrument som förvärvaren emitterat i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten, samt alla utgifter som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

Företag som, i enlighet med p.3 i RFR 2 avseende IAS 39, valt att inte tillämpa IAS 39 inom ramen för 4 kap. 14a-14c §§ ÅRL ska inte tillämpa IFRS 3 p. 39-40 samt p. 58 avseende redovisning av villkorade köpeskillingar, eftersom en sådan redovisning skulle stå i strid med sista stycket i 4 kap. 14 a § ÅRL.

Företag som valt att tillämpa IAS 39 behöver inte tillämpa ovanstående punkter i IFRS 3 med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning.

I de fall företag inte tillämpar IFRS 3 p. 39-40 samt p. 58 enligt ovan ska följande tillämpas.

Villkorade köpeskillingar ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet om det är sannolikt att de kommer att utfalla. Om det i efterföljande perioder visar sig att den initiala bedömningen behöver revideras ska anskaffningsvärdet justeras.

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte p B55 a tillämpas vid inkråmsförvärv i juridisk person.

IFRS 4 Försäkringsavtal

Inga undantag eller tillägg.

IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

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

4 kap. 4 § ÅRL återges i p. 1 i RFR 2 avseende IFRS 3.

IFRS 5 p. 33 (a) och 38 anger att viss information beträffande avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska 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, ska därför lämnas i noter.

IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar

IFRS 7 innehåller tre olika slag av upplysningskrav.

1

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

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

Företag som väljer att inte tillämpa IAS 39 i enlighet med undantaget i p. 3 avseende IAS 39 i denna rekommendation ska trots detta följa IFRS 7 i tillämpliga delar. Vidare ska upplysningskraven i 5 kap. 4 b-c §§ ÅRL beaktas.

2

5 kap. 4 b § ÅRL 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 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 § ÅRL 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.

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 ska information lämnas enligt 5 kap. 6 § ÅRL om nettoomsätt- ningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader.

1

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

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

1

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

2

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

Paragraferna i IAS 1 bl.a. p. 12, 54 och 81–83, som behandlar balansräkningens och resultaträkningens struktur och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i dessa, ska inte tillämpas. Istället ska balansräkningen och resultaträkningen ställas upp i enlighet med vad som anges i ÅRL. Uppställningsformerna för balansräkningen återfinns i bilaga 1 och för resultaträkningen i bilaga 2 och 3 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 IAS 1 p. 10 (f) ska tillämpas.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 61, som behandlar indelningen av tillgångar och skulder efter förfallotid, ska ett företag enligt 5 kap. 10 § ÅRL för varje skuldpost (exklusive avsättningar) ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

3

Punkten är upphävd.

4

IAS 1 p. 57-59 och 78 ska inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i balansräkningen i IAS 1 p. 54 som enligt p. 2 ovan inte ska tillämpas.

5

Punkten är upphävd.

6

Aktiebolag ska, utöver vad som anges i IAS 1 p. 79, enligt 6 kap. 1, 1a, 2 och 2a §§ ÅRL lämna där nämnda upplysningar i förvaltningsberättelsen.

7

IAS 1 p. 99-105 ska inte tillämpas, eftersom de relaterar till minimikraven beträffande innehållet i resultaträkningen i IAS 1 p. 81-83 som enligt p. 2 ovan inte ska tillämpas.

8

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

Utöver vad som följer av IFRS ska ett aktiebolag, med hänvisning till 5 kap. 21 § ÅRL, lämna upplysning om den sammanlagda på räkenskapsåret belöpande ersättningen till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskild uppgift ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

9

Vidare ska upplysningskraven i 5 kap. 11a § ÅRL beaktas med avseende på ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen.

10

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 företagens 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 2 Varulager

IAS 2 p. 2 (c) anger att standarden inte ska 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 ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012 och IAS 41 ska därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav ska 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.

1

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

2

IAS 7 Kassaflödesanalys

Inga undantag eller tillägg.

1

IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

Inga undantag eller tillägg.

1

IAS 10 Händelser efter balansdagen

Med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver p 12 och 13 i IAS 10 avseende lämnade koncernbidrag från dotterföretag till moderföretag inte tillämpas.

1

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.

1

Enligt 17 kap. 23-31 §§ inkomstskattelagen 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.

1

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IAS 16 p. 3 (b) anger att standarden inte ska 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 ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012 och IAS 41 ska därför inte tillämpas i juridisk person. På grund härav ska 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.

1

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.

2

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 2012. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

3

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

4

- a) Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning.
- b) Oavskrivet uppskrivningsbelopp
- c) Ackumulerade avskrivningar.
- d) Ackumulerade nedskrivningar.
- e) Ackumulerade uppskrivningar.
- f) Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.¹⁾
- g) 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.

Punkten är upphävd.

5

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.

1

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

IAS 18 Intäkter

Enligt 17 kap. 23-31 §§ inkomstskattelagen 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.

1

Ett moderföretag får redovisa anteciperad utdelning och koncernbidrag från dotterföretag i det fall moderföretaget har rätt att ensamt besluta om värdeöverföringens storlek och moderföretaget innan dess finansiella rapporter publiceras fattat beslut beträffande värdeöverföringens storlek.

2

P.3 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Ett koncernbidrag som ett moderföretag erhåller från ett dotterföretag ska i moderföretaget redovisas enligt samma principer som sedvanliga utdelningar från dotterföretag. För företag som följer ÅRLs uppställningsform för resultaträkningen innebär detta att koncernbidraget ska redovisas som finansiell intäkt.

3

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 Fars 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. Upplysningar lämnas enligt relevanta delar av vad som anges i IAS 19. Information ska lämnas som ger underlag för att bedöma pensionsplanerna och de finansiella effekter de inneburit under perioden.

1

Redovisning av aktuariella vinster och förluster i enlighet med principen i IAS 19 p. 93 A ska 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 förpliktelseerna. 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/avytttrade 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:

| | | 200X | 200Y |
|--|----|------|------|
| <i>Pension i egen regi</i> | 3) | | |
| Kostnad för intjänande av pensioner mm | 1) | | |
| +/- Skillnad mellan gottgörelse från stiftelse eller motsvarande och utbetalda pensioner | 2) | | |
| + Räntekostnad (beräknad diskonterings effekt) | | | |
| - Verklig avkastning på särskilt avskilda 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 avskilda 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 avskilda tillgångar x% (y%).

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

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

| | 200X-XX-XX | 200Y-YY-YY |
|-------------------------|------------|------------|
| Aktier | | |
| Räntebärande tillgångar | | |
| Fastigheter | | |
| Övriga tillgångar | | |

De viktigaste aktuariella antagandena skall anges, här exemplifierat med:

Diskonteringsränta x% (y%)

Åtagandena är beräknade baserat på lönenivå gällande per respektive balansdag.

Nästa års förväntade utbetalning avseende förmånsbestämda pensionsplaner uppgår till x tkr.

Det verkliga värdet av pensionsstiftelsers innehav av

- finansiella instrument utgivna av det 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 Red R 4 avsnitt 1 "Redovisning som skuld" andra stycket.

Ett företag ska enligt ÅRL för varje räkenskapsår lämna följande upplysningar:

- Medelantalet under räkenskapsåret anställda personer med uppgift om fördelningen mellan kvinnor och män. Om företaget har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges. Se 5 kap. 18 § ÅRL.
- Punkten är upphävd
- Fördelningen mellan kvinnor och män bland dels styrelseledamöter, dels verkställande direktör och andra personer i företagets ledning.

-
- Uppgifterna ska avse förhållandena på balansdagen. Se 5 kap. 18 b § ÅRL.
- d) I årets personalkostnader ingående (i) löner och andra ersättningar och (ii) sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Se 5 kap. 19 § ÅRL.
 - e) Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar till dels styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare samt tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör, dels övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt. Samtliga personer i bolagets ledning ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska 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. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. 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 ska ingå i den grupp för vilka bolaget ska särredovisa det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner. Antalet personer i denna grupp ska anges. Vidare ska 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. Sådana uppgifter behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. 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, ska 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 ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet enligt ÅRL förrän för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012 och IAS 41 ska därför inte tillämpas i juridisk person. På

grund härav ska undantagsregeln i IAS 20 p. 2 (d) inte tillämpas utan även de stöd som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 20.

IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser

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

1

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

2

I stället ska, enligt 2 kap. 6 § ÅRL, de finansiella rapporterna presenteras i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § BFL. Företagets redovisningsvaluta ska 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, ska inte tillämpas. Sådana kursdifferenser ska i stället redovisas i en fond för verkligt värde istället för i resultaträkningen enligt 4 kap. 14 d § ÅRL.

3

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.

4

IAS 23 Låneutgifter

Punkten är upphävd

1

IAS 23 anger att låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning ska inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag kostnadsföra låneutgifter i den period de hänför sig till, även om företaget aktiverar utgifterna i koncernredovisningen.

2

IAS 24 Upplysningar om närstående

Ett företag ska 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 ska omfatta:

1

- 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.
- Anknytningen till företaget för den som företaget har lämnat lån till, ställt säkerhet för eller ingått ansvarsförbindelse till förmån för.

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

2

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

3

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

4

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 ska enligt bilaga 1 till ÅRL särredovisas i balansräkningen. Upplysningar ska även lämnas för sådana lån som lämnats till styrelseledamöter och verkställande direktörer innan de tillträdde nuvarande sina positioner i bolaget.

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

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

1

IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Företag som valt en redovisningsmetod avseende finansiella instrument, med utgångspunkt i anskaffningsvärde enligt RFR 2 p 3 i avsnittet avseende IAS 39 i denna rekommendation ska inte tillämpa IAS 27 p 40.

1

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.

Koncernbidrag lämnade från moderföretag till dotterföretag redovisas som en investering eller, beroende på sambandet mellan redovisning och beskattning, i resultaträkningen.

2

P.2 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas 1 januari 2011 eller senare, tidigare tillämpning uppmuntras.

IAS 28 Innehav i intresseföretag

Inga undantag eller tillägg

1

IAS 29 Redovisning i höginflationsländer

IAS 29 är inte tillämplig i de juridiska personer som omfattas av rekommendationen.

1

IAS 31 Andelar i joint ventures

Inga undantag eller tillägg

1

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

Klassificering av ett finansiellt instrument såsom skuld respektive eget kapital i enlighet med IAS 32 ska tillämpas, såvida inte detta står i strid med gällande lag, i vilket fall ett avsteg ska göras med beaktande av den ekonomiska innebörden. Det är alltså inte tillåtet att klassificera ett finansiellt instrument (t ex preferensaktier) som enligt ÅRL utgör eget

1

kapital som en skuld under åberopande av att det finansiella instrumentet uppfyller definitionen av en skuld enligt IAS 32.

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

Vid förvärv av egna aktier ska, enligt 5 kap. 14 § ÅRL, fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Utöver vad som följer av IFRS 7 ska ett företag lämna upplysningar om egna aktier enligt 6 kap. 1 § ÅRL.

2

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.

1

IAS 34 Delårsrapportering

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

1

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

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

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.

1

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.

IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Inga undantag eller tillägg.

1

IAS 38 Immateriella tillgångar

Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 38 p. 75-87 beräknas inte bli förenliga med ÅRL förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

1

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

2

Ett företag ska, 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.

3

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

4

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.

5

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 ska ett företag enligt 5 kap. 3 § ÅRL lämna uppgift om följande beträffande immateriella anläggningstillgångar:

6

- a) Årets uppskrivningar och uppskrivningsbeloppets användning.
- b) Oavskrivet uppskrivningsbelopp.
- c) Ackumulerade avskrivningar.
- d) Ackumulerade nedskrivningar.
- e) Ackumulerade uppskrivningar.
- f) Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.¹⁾

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

-
- g) Förändringar under året av ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

Punkten upphävd

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 ska 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.

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

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 2012. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

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 2012. Dessförinnan tillämpas RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar i den lydelse dessa hade den 31 december 2004.

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

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

Till den del en förvaltningsfastighet skrivits av eller skrivits ned uteslu-

bokförda ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar bland Bokslutsdispositioner.

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

tande av skatteskal ska, 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 ska redovisas till verkligt värde. Detta beräknas inte bli tillåtet förrän tidigast för räkenskapsår som inleds fr.o.m. 1 januari 2012. IAS 41 ska därför inte tillämpas i juridisk person.

1

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

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

Inga undantag eller tillägg

1

IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

Inga undantag eller tillägg.

1

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

Inga undantag eller tillägg.

1

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.

1

IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Redovisning i höginflationsländer

IFRIC 7 är inte tillämplig i de juridiska personer som omfattas av rekommendationen.

1

IFRIC 8 Tillämpningsområde för IFRS 2

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar

Inga undantag eller tillägg.

1

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

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram

Inga undantag eller tillägg.

1

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

Inga undantag eller tillägg för de företag som tillämpar IAS 19 p 48-125 i juridisk person.

1

IFRIC 14 ska inte tillämpas av de företag som valt att inte tillämpa IAS 19 p 48-125.

IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter

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.

1

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.

Enligt inkomstskattelagen 17 kap. 23-31 §§ 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.

IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 17 Utdelningar av sakvärden till ägare

IFRIC 17 ska inte tillämpas.

1

IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 19 Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC - 7 Införande av euro

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC – 10 Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC – 13 Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC - 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC - 21 Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC – 25 Inkomstskatter – Konsekvenser av en förändring av skattestatus

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC – 27 Bedömning av den ekonomiska
innebörden av transaktioner som innefattar ett leasing-
avtal*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC – 29 Upplysningar om koncessioner för samhälls-
service*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC - 31 Intäkter –
bytestransaktioner som avser reklamtjänster*

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC – 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

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

1

ÖVERGÅNGSREGLER

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

Ett företag som tillämpar IFRS för första gången i sin koncernredovisning får i den juridiska personen tillämpa de lättnadsregler som anges i p. 1 i avsnittet avseende IFRS 1 andra stycket i denna rekommendation.

TILLÄMPNING

RFR 2 september 2011 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2011 eller senare, om inget annat anges vid respektive standard och uttalande. För ytterligare anvisningar avseende brutna räkenskapsår gå till Rådets webbplats www.radetforfinansiellrapportering.se och läs under rubriken räkenskapsår.

UPPHÄVANDE AV RFR 2 juni 2011

Denna rekommendation upphäver den tidigare rekommendationen RFR 2 juni 2011.

BILAGA 1 **JÄMFÖRELSE MED RFR 2 juni 2011**

Väsentliga förändringar i RFR 2 september 2011 jämfört med RFR 2 juni 2011 följer nedan:

- a) Ett frivilligt undantag att redovisa en skuld avseende lämnade koncernbidrag har införts i punkt 1 i avsnittet angående IAS 10 Händelser efter balansdagen
- b) Vägledning kring redovisning av koncernbidrag har införts i punkt 3 i avsnittet angående IAS 18 Intäkter
- c) Vägledning kring redovisning av koncernbidrag har införts i punkt 2 i avsnittet angående IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

BILAGA 2**STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM
ANTAGITS SEDAN RFR 2 juni 2011 GAVS
UT**

Inga

BILAGA 3

UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR

Följande nya och uppdaterade standarder samt nya tolkningar har utgivits av IASB/IFRIC men har inte antagits av EU per 2011-09-01

- a) IFRS 9 Financial Instruments
- b) Amendments to IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures
- c) Deferred tax: Recovery of Underlying Assets, Amendments to IAS 12
- d) Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-time Adopters, Amendments to IFRS 1
- e) IFRS 10 Consolidated Financial Statements
- f) IFRS 11 Joint Arrangements
- g) IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities
- h) IFRS 13 Fair Value Measurement
- i) IAS 27 Separate Financial Statements
- j) IAS 28 Investments in Associates and Joint Ventures
- k) Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1)
- l) Amendments to IAS 19 Employee Benefits

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2011

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