

Rådet för finansiell rapportering

RFR 2

Uppdaterad
januari 2014

**REDOVISNING FÖR
JURIDISKA PERSONER**

Innehållsförteckning	Sid.
INLEDNING	4
TILLÄMPNINGSSOMRÅDE	7
HUVUDREGEL	7
UNDANTAG FRÅN OCH TILLÄGG TILL IFRS	8
IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas	9
IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar	10
IFRS 3 Rörelseförvärv	10
IFRS 4 Försäkringsavtal	11
IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter	11
IFRS 6 Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar	12
IFRS 7 Finansiella instrument: Upplysningar	12
IFRS 8 Rörelsesegment	13
IFRS 10 Koncernredovisning	13
IFRS 11 Samarbetsarrangemang	13
IFRS 12 Upplysningar om andelar i andra företag	13
IFRS 13 Värdering till verkligt värde	14
IAS 1 Utformning av finansiella rapporter	14
IAS 2 Varulager	16
IAS 7 Kassaflödesanalys	16
IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel	16
IAS 10 Händelser efter balansdagen	16
IAS 11 Entreprenadavtal	16
IAS 12 Inkomstskatter	16
IAS 16 Materiella anläggningstillgångar	17
IAS 17 Leasingavtal	18
IAS 18 Intäkter	18
IAS 19 Ersättningar till anställda	18
IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd	20
IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser	20
IAS 23 Låneutgifter	21
IAS 24 Upplysningar om närstående	21
IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser	22
IAS 27 Separata finansiella rapporter	22
IAS 28 Innehav i intresseföretag och joint ventures	22
IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer	23
IAS 31 Andelar i joint ventures	23
IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering	23
IAS 33 Resultat per aktie	23
IAS 34 Delårsrapportering	23
IAS 36 Nedskrivningar	23
IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar	24
IAS 38 Immateriella tillgångar	24
IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering	25
IAS 40 Förvaltningsfastigheter	26
IAS 41 Jord- och skogsbruk	27

IFRIC 1	Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder	27
IFRIC 2	Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument	27
IFRIC 4	Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal	27
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 Finansiell rapportering 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 $\nrightarrow$ 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 en utlandsverksamhet	28
IFRIC 17	Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare	28
IFRIC 18	Överföringar av tillgångar från kunder	28
IFRIC 19	Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument	29
IFRIC 20	Avrymningskostnader under ett dagbrots produktionsfas	29
SIC 7	Införande av euro	29
SIC 10	Statligt stöd $\nrightarrow$ inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet	29
SIC 15	Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal	29
SIC 25	Inkomstskatter $\nrightarrow$ 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 $\nrightarrow$ bytestransaktioner som avser reklamtjänster	29
SIC 32	Immateriella tillgångar $\nrightarrow$ utgifter för webbplats	29
	ÖVERGÅNGSREGLER	30
	TILLÄMPNING	30
	UPPHÄVANDE AV RFR 2 januari 2013	30
	<u>BILAGA 1</u> JÄMFÖRELSE MED RFR 2 januari 2013	31
	<u>BILAGA 2</u> STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN UTGÅVAN AV RFR 2 januari 2013	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 redovisningsstandards 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 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 svenska juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i EES-området 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 och
- 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 NASDAQ OMX Stockholm AB och Nordic Growth Market NGM AB.

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

Sambandet mellan RFR 2 och av IASB utgivna standarder

RFR 2 utgår från av IASB och IFRS Interpretations Committee 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 IFRS Interpretations Committee 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 januari 2014, ersätter RFR 2 januari 2013 och ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2014 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 januari 2013 kommenteras i bilaga 1 till rekommendationen. I bilaga 2 anges vilka standarder och uttalanden som antagits av EU 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:

- ñ 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.
- ñ 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.
- ñ Om en standard som ännu inte har antagits av EU eller har förkastats av EU strider mot en standard som har blivit antagen ñ exempelvis i det fall en antagen standard ändras, vilken därmed kommit att strida mot antagna standarder ñ 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 svenska juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i EES-området (även nedan benämnda noterade juridiska personer).

Denna rekommendation baserar sig på de IFRS, IAS, IFRIC och SIC som är antagna av EU per den 31 december 2013.

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 IFRS Interpretations Committee/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 svenska företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad i EES-området.
 - 2) Rekommendationen uppdateras fortlöpande vartefter nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras.
 - 3) Se BFNs allmänna råd om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (BFNAR 2012:3 senast ändrad genom BFNAR 2013:1).

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 ÅRKIL.

IFRS 1 Första gången

International Financial Reporting Standards tillämpas

1

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 obestämbar 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, policies, organisation och metoder/processer som tillämpas för att hantera dessa risker.
2. Kvantitativ information om risk- och kapitalsituation.
3. Specifikationer avseende redovisade belopp.

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

Företag som väljer att inte tillämpa IAS 39 i enlighet med undantaget i p. 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 samt 5 kap. 13 § 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

1. det värde till vilket instrumenten skulle ha värderats vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och
2. 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

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. 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.

Lag (2003:774)

5 kap. 13 § ÅRL har följande lydelse:

Om företaget har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning, skall för varje lån eller liknande rättighet anges utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller för nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis skall utestående lånebelopp och räntebestämmelserna anges.

Lag (1999:1112)

Enligt 5 kap. 3 § ÅRL ska följande upplysningar lämnas om var post som upptas som anläggningstillgångar

5 kap. 3 § ÅRL har följande lydelse:

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och oavskrivet uppskrivningsbelopp,
7. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §
8. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
9. ackumulerade uppskrivningar, och
10. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges.

Till den del en tillgång skrivits av eller skrivits ned uteslutande av skatteskäl, ska en upplysning lämnas om detta med angivande av avskrivningens eller nedskrivningens storlek.

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

IFRS 10 Koncernredovisning

Ej tillämplig i juridisk person.

1

IFRS 11 Samarbetsarrangemang

Av IFRS 11 p. 26 b) framgår att andelar i ett joint venture ska redovisas i
enlighet med IAS 27 p.10. Med anledning av att presentationskraven i
IFRS 5 inte är förenliga med ÅRLs uppställningsform ska skrivningarna
kring klassificering av andelar i joint ventures som är tillgängliga för
försäljning, i IAS 27 p 10, inte tillämpas.

1

Redovisning enligt IFRS 11 p 26 (a) och 27 (a) angående gemensam
verksamhet ska inte tillämpas, om detta står i strid med svensk lag.

IFRS 12 Upplysningar om andelar i andra företag

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:

1

- 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.

5 kap. 9§ ÅRL har följande lydelse:

En uppgift enligt 8 § får utelämnas, om den är av ringa betydelse med hänsyn till kravet på rättvisande bild i 2 kap. 3 §.

Under förutsättning att tillstånd ges av Bolagsverket, får uppgift enligt 8 § också utelämnas, om den har sådan karaktär att den kan vålla allvarig skada för något av de i 8 § angivna företagen.

Om en uppgift har utelämnats enligt första eller andra stycket, skall upplysning lämnas om detta.

Uppgift om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. företaget äger andelar som motsvarar mindre än hälften av det andra företagets eget kapital och det företaget inte offentliggör sin balansräkning, eller
2. dotterföretaget eller intresseföretaget omfattas av en av företaget upprättad koncernredovisning eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket.
Lag (2004:244)

IFRS 13 Värdering till verkligt värde

Inga undantag eller tillägg.

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. 10A, balansräkning, kassaflödesanalys (finansieringsanalys) samt en rapport över förändringar i eget kapital.

Paragraferna i IAS 1 bl.a. p. 54, 81A-81B och 82, 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. 81A-81B och 82 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 företagets ställning, uppgift lämnas om

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

Första stycket 2 gäller inte mindre företag.

Lag (2009:34)

Enligt 3 kap. 8 § ÅRL ska större företag i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.	11
---	----

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 är inte tillåtet enligt ÅRL 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 inte tillämpas i juridisk person avseende lämnade koncernbidrag.	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) vid utförande av entreprenaduppdrag till fast pris inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får 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
--	---

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 är inte tillåtet enligt ÅRL 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 är inte förenliga med ÅRL. 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.

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

Beträffande tillgångar för vilka de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade från redovisningen, såsom är fallet med fastigheter, redovisas dock inga skattemässiga extraavskrivningar. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 3 § tredje 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

IAS 18 Intäkter

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver reglerna i IAS 18 (p. 20-25) beträffande intäktsredovisning vid utförande av tjänsteuppdrag till fast pris som omfattas av 17 kap. 23-25 samt 27-31 §§ IL inte tillämpas i juridisk person. Redovisning får därför alternativt ske enligt 2 kap. 4 § ÅRL när tjänsten har slutförts. Intill dess redovisas sådana tjänsteavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

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

Avseende redovisning av koncernbidrag hänvisas till RFR 2 IAS 27 p 2.

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. 55-152) behöver inte tillämpas i juridisk person.

1

Upplysningar ska lämnas som är relevanta för en förståelse av företagets resultat och ställning. Information ska lämnas som ger underlag för att bedöma pensionsplanerna och de finansiella effekter de inneburit.

Dessutom tillämpas klassificerings- och upplysningskraven enligt FAR Red R 4 avsnitt 1 om Redovisning som skuldöändra stycket.

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

2

- a) 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.
- b) Punkten är upphävd
- c) 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.

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 är inte tillåtet enligt ÅRL 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.

1

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 i utländsk valuta som utgör säkringsinstrument avseende en juridisk persons investering i dotterföretag/intresseföretag/joint ventures, behöver inte omvärderas till balansdagens kurs om säkringen är effektiv. 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

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.

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:

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

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.

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

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 sina nuvarande positioner i bolaget.

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

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

1

IAS 27 Separata finansiella rapporter

I IAS 27 ska p 10, 11, 12 och 19 tillämpas med beaktande av undantagen nedan. Övriga punkter i IAS 27 ska således inte tillämpas.

1

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 11.

Med anledning av att presentationskraven i IFRS 5 inte är förenliga med ÅRLs uppställningsform ska skrivningarna kring klassificering av andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är tillgängliga för försäljning, i IAS 27 p 10, inte tillämpas.

Vid redovisning av koncernbidrag kan ett företag tillämpa antingen huvudregeln eller alternativregeln. Den valda regeln ska tillämpas konsekvent på samtliga koncernbidrag.

2

Huvudregel

Ett företag som tillämpar huvudregeln ska redovisa enligt följande.

Erhållna koncernbidrag från dotterföretag redovisas som finansiell intäkt. Lämnade koncernbidrag från moderföretag till dotterföretag redovisas som ökning av andelar i koncernföretag.

Koncernbidrag som dotterföretag erhåller från moderföretag redovisas i dotterföretaget i eget kapital. Koncernbidrag som dotterföretag lämnar till moderföretag redovisas i eget kapital.

Koncernbidrag som erhålls från systerföretag redovisas i eget kapital. Koncernbidrag som lämnas till systerföretag redovisas också i eget kapital.

Alternativregel

Ett företag som tillämpar alternativregeln redovisar såväl erhållna som lämnade koncernbidrag som bokslutsdisposition.

IAS 28 Innehav i intresseföretag och joint ventures

Av IAS 28 p. 44 framgår att andelar i ett intresseföretag samt joint ventures ska redovisas i enlighet med IAS 27 p. 10. Med anledning av att presentationskraven i IFRS 5 inte är förenliga med ÅRLs uppställningsform ska skrivningarna kring klassificering av andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är tillgängliga för försäljning, i IAS 27 p 10, inte tillämpas.

1

IAS 29 Finansiell rapportering 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 kapital som en skuld under åberopande av att det finansiella instrumentet uppfyller definitionen av en skuld enligt IAS 32.

1

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

Denna rekommendation föreskriver inte vilka företag som ska upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det ska ske. Detta framgår i stället av lag och avtal, t.ex. noteringsavtal.

1

Företag som är moderföretag i en koncern som omfattas av RFR 1 ska upprätta delårsrapporter avseende moderföretaget som uppfyller kraven i ÅRL samt lagen om värdepappersmarknaden. Moderföretaget behöver inte men får tillämpa IAS 34 för dessa delårsrapporter.

2

Svenska juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i EES-området och som inte upprättar koncernredovisning, upprättar delårsrapporter enligt IAS 34 med beaktande av de undantag från och tillägg till IFRS som anges i RFR 2.

3

IAS 36 Nedskrivningar

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

IAS 36 p 124, som anger att nedskrivning av goodwill inte ska återföras, ska inte tillämpas. Istället tillämpas ÅRL4. 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 förstañtredje styckena skall redovisas i resultaträkningen.

IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Enligt 3 kap. 1 § ÅRL ska upplysningar om ansvarsförbindelser lämnas i balansräkningen ònom linjenò

IAS 37 p 86 kräver att upplysning ska lämnas om alla eventualförpliktelser såvida inte sannolikheten för reglering av dessa är ytterst liten.

Det får anses följa av förarbetena till ÅRL att ett företag alltid ska lämna upplysning avseende tecknade borgensåtaganden och liknande åtaganden som ansvarsförbindelse. Vidare ska upplysning lämnas om företaget är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.

IAS 38 Immateriella tillgångar

Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 38 p. 75-87 är inte förenliga med ÅRL. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

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.

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.

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.

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

1

1

1

2

3

4

5

undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

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:

- 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.

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.

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

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Reglerna beträffande verkligt värde i IAS 40 p. 33-55 är inte förenliga med ÅRL. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.

1

Om reglerna avseende verkligt värde i IAS 40 inte tillämpas föreskriver IAS 40 p 56 att förvaltningsfastigheter ska redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden.

2

Företag får emellertid istället välja att tillämpa RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar i den lydelse dessa hade den 31 december 2004. Om denna vägledning tillämpas ska inte heller p 16-19 i IAS 40 tillämpas vad gäller redovisning av förvaltningsfastigheter efter den initiala redovisningen.

Om företag väljer att inte tillämpa vägledningen i RR 24 och RR 12 ska de tillämpa IAS 40 p 56 med undantag för de skrivningar som hänvisar till IFRS 5.

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

3

- 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.

Beträffande tillgångar för vilka de skattemässiga avskrivningarna är frikopplade från redovisningen, såsom är fallet med förvaltningsfastigheter, redovisas dock inga skattemässiga extraavskrivningar. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 3 § tredje 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.

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

IAS 41 Jord- och skogsbruk

IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden ska redovisas till verkligt värde. Detta är inte tillåtet enligt ÅRL och 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 för avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering 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 ~~ñ~~ Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan

Inga undantag eller tillägg för de företag som tillämpar IAS 19 p 55-152 i juridisk person.

1

IFRIC 14 ska inte tillämpas av de företag som valt att inte tillämpa IAS 19 p 55-152.

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.

IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

Inga undantag eller tillägg.

1

IFRIC 17 Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning 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

IFRIC 20 Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC - 7 Införande av euro

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC **ñ** 10 Statligt stöd **ñ** inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet*

Inga undantag eller tillägg.

1

SIC - 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC **ñ** 25 Inkomstskatter **ñ** Konsekvenser av en förändring av skattestatus*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC **ñ** 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC **ñ** 29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC - 31 Intäkter **ñ** bytestransaktioner som avser reklamtjänster*

Inga undantag eller tillägg.

1

*SIC **ñ** 32 Immateriella tillgångar **ñ** utgifter för webbplats*

SIC **ñ** 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 lätttnadsregler som anges i p. 1 i avsnittet avseende IFRS 1 andra stycket i denna rekommendation.

TILLÄMPNING

RFR 2 januari 2014 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2014 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 januari 2013

Denna rekommendation upphäver den tidigare rekommendationen RFR 2 januari 2013.

BILAGA 1 JÄMFÖRELSE MED RFR 2 januari 2013

Väsentliga förändringar i RFR 2 januari 2014 jämfört med RFR 2 januari 2013:

- a) Paragrafuppdatering har skett i p 4 i avsnittet angående IAS 21 Effekter av ändrade valutakurser.
- b) Paragrafuppdatering har skett i p 1 i avsnittet angående IAS 27 Separata finansiella rapporter.
- c) Paragrafuppdateringar har skett i p 1-3 i avsnittet angående IAS 34 Delårsrapportering.
- d) Paragrafuppdatering har skett i p 1 i avsnittet angående IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar. Där framgår numera att upplysning alltid ska lämnas om tecknade borgensåtaganden och liknande åtaganden, samt i situationer där företaget är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag.
- e) Paragrafuppdatering har skett i p 2 i avsnittet angående IAS 40 Förvaltningsfastigheter.
- f) Nytt avsnitt angående IFRIC 20 Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas har införts.
- g) Avsnittet om tillämpningsområde anger numera att rekommendationen ska tillämpas av svenska juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på reglerad marknad i EES-området.

BILAGA 2

STANDARDS OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN RFR 2 januari 2013 GAVS UT

- a) IFRS 1 Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas i Statliga lån
- b) Årliga förbättringar av IFRS-standarder (International Financial Reporting Standards), förbättringsrytmen 2009-2011
- c) Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om andelar i andra företag: övergångsriktlinjer (Ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12)
- d) Investmentföretag (Ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27)
- e) Ändringar till IAS 36 Nedskrivningar, Upplysningar om återvinningsvärde för icke-finansiella tillgångar
- f) Ändringar i IAS 39 Finansiella Instrument: Redovisning och värdering, Novation av derivat och fortlöpande tillämpningar av säkringsredovisning

BILAGA 3

UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR

Följande nya och uppdaterade standarder samt nya tolkningar har utgivits av IASB/IFRS Interpretations Committee men har inte antagits av EU per 2013-12-31:

- a) IFRS 9 Financial Instruments
- b) Mandatory Effective Date and Transition Disclosures (Amendments to IFRS 9 and IFRS 7)
- c) Hedge Accounting and amendments to IFRS 9, IFRS 7 and IAS 39
- d) Defined Benefit Plans: Employee Contributions (amendments to IAS 19)
- e) Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle
- f) Annual Improvements to IFRSs 2011–2013 Cycle
- g) IFRIC Interpretation 21 Levies

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2014

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
