

Rådet för

finansiell rapportering

RFR 2

Uppdaterad
januari 2017

**REDOVISNING FÖR
JURIDISKA PERSONER**

Innehållsförteckning

INLEDNING	5
TILLÄMPNINGSOMRÅDE	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	11
IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsningar	11
IFRS 8 Rörelsesegment	12
IFRS 9 Finansiella instrument	12
IFRS 10 Koncernredovisning	13
IFRS 11 Samarbetsarrangemang.....	14
IFRS 12 Upplýsningar om andelar i andra företag	14
IFRS 13 Värdering till verkligt värde	14
IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder	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	17
IAS 12 Inkomstskatter	17
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 upplýsningar om statligt stöd	20
IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser	20
IAS 23 Låneutgifter.....	20
IAS 24 Upplýsningar om närstående.....	21
IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser	21
IAS 27 Separata finansiella rapporter	21

IAS 28 Innehav i intresseföretag och joint ventures	22
IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer	22
IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering	23
IAS 33 Resultat per aktie	23
IAS 34 Delårsrapportering	23
IAS 36 Nedskrivningar	23
IAS 37 Avsättningar, eventalförpliktelser och eventualtillgångar	23
IAS 38 Immateriella tillgångar	24
IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering	24
IAS 40 Förvaltningsfastigheter	25
IAS 41 Jord- och skogsbruk.....	25
IFRIC 1 Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder ...	26
IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument	26
IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal.....	26
IFRIC 5 Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder	26
IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter.....	26
IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer.....	26
IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat	26
IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar	26
IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice	26
IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram	26
IFRIC 14 IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan	27
IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter	27
IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet.....	27
IFRIC 17 Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare	27
IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder	27
IFRIC 19 Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument.....	27
IFRIC 20 Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas.....	27
IFRIC 21 Avgifter	27
SIC – 7 Införande av euro	27
SIC – 10 Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet	28
SIC – 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal.....	28
SIC – 25 Inkomstskatter – Konsekvenser av en förändring av skattestatus.....	28
SIC – 27 Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal	28
SIC – 29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice	28

SIC – 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster	28
SIC – 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats	28
ÖVERGÅNGSREGLER	29
TILLÄMPNING	29
UPPHÄVANDE AV RFR 2 januari 2016	29
BILAGA 1 JÄMFÖRELSE MED RFR 2 januari 2016	30
BILAGA 2 STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN RFR 2 januari 2016	31
BILAGA 3 UTGIVNA MEN ÄNNU EJ ANTAGNA STANDARDER OCH TOLKNINGAR	32

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 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.

När det gäller bestämmelserna om förvaltningsberättelse, delårsrapportering, form, undertecknande och intygande m.m. hänvisas till ÅRL och lagen om värdepappersmarknaden.

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.

-
- 1) Reglerade marknader i Sverige är för närvarande NASDAQ 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.

Denna rekommendation, RFR 2 januari 2016, ersätter RFR 2 januari 2015 och ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2016 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 Rekommendationer och uttalanden, välj RFR 2 Redovisning för juridiska personer och välj Räkenskapsår i vänster kolumn. Viktigare ändringar jämfört med RFR 2 januari 2015 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:

- 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 svenska juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i EES-området (noterade juridiska personer).

Denna rekommendation baserar sig på de IFRS, IAS, IFRIC och SIC som är antagna av EU per den 31 december 2015.

I de fall företag frivilligt tillämpar IFRS i koncernredovisningen ska moderföretaget tillämpa RFR 2 i sin årsredovisning.¹

Ett företag, som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av IFRS, får i sin årsredovisning frivilligt tillämpa RFR 2 enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:3 Tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

HUVUDREGEL

Ett företag ska utforma sina finansiella rapporter för den noterade 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

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) Se BFNs allmänna råd om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (BFNAR 2012:3 senast ändrad genom BFNAR 2016:5).

2) Rekommendationen uppdateras fortlöpande vartefter nya eller omarbetade IFRS antas av EU eller den svenska lagstiftningen ändras.

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

- 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

- 1 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.

IFRS 3 Rörelseförvärv

- 1 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.

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.

- 2 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 inkrämsförvärv i juridisk person.

IFRS 4 Försäkringsavtal

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

- 1 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.
- 2 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

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRS 7 Finansiella instrument: Upplýsningar

- 1 IFRS 7 innehåller tre olika slag av upplysningskrav.
1. Kvalitativa beskrivningar avseende karaktären av de risker som uppstår genom finansiella instrument samt de mål, policies, organisation och metoder/processer som tillämpas för att hantera dessa risker.
 2. Kvantitativ information om risk- och 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.

- 2 Företag som väljer att inte tillämpa IAS 39 i enlighet med undantaget i p. 3 avseende IAS 39 i denna rekommendation ska dock trots detta följa IFRS 7 i tillämpliga delar. Upplysningar ska även lämnas om tillämpade redovisningsprinciper för finansiella instrument, principer för säkringsredovisning och principer för borttagande ur balansräkningen. Vidare ska större företag beakta upplysningskraven i 5 kap. 27 § ÅRL avseende upplysningar om derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § ÅRL samt 5 kap. 33 § ÅRL avseende upplysningar om utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller liknande värdepapper.

Företag ska lämna upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL om anläggningstillgångar. Större företag ska även lämna upplysningar enligt 5 kap. 25 § andra och tredje stycket ÅRL om anläggningstillgångar.

IFRS 8 Rörelsesegment

- 1 IFRS 8 p. 4 anger att en juridisk person som upprättar koncernredovisning inte behöver lämna segmentinformation för den juridiska personen. Däremot ska större företag lämna information enligt 5 kap. 47 § ÅRL om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenar och geografiska marknader.

IFRS 9 Finansiella instrument

- 1 Reglerna i IFRS 9 beträffande finansiella garantiavtal (p.4.2.1 c) 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 i IAS 37) följas. Anledningen till detta undantag är sambandet mellan redovisning och beskattning.
- 2 Med hänsyn till sambandet mellan redovisning och beskattning behöver företag inte tillämpa IFRS 9 i juridisk person. Företag som inte tillämpar IFRS 9 ska tillämpa punkterna 3-10 nedan.
- 3 Principerna i IFRS 9 beträffande när finansiella instrument ska redovisas i, och tas bort ifrån, balansräkningen ska tillämpas.
- 4 Finansiella instrument ska värderas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet. För finansiella tillgångar finns bestämmelser om värdering av omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar i 4 kap. årsredovisningslagen. Bestämmelserna om värdering av finansiella instrument i 4 kap. 14a-14e §§ årsredovisningslagen får inte tillämpas.
- 5 Derivatinstrument med negativt verkligt värde ska redovisas till detta värde, såvida inte annat följer av punkten 6 eller punkten 10.
- 6 Vid tillämpning av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen får en värdepappersportfölj utgöra en post om företaget har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de finansiella instrumenten i värdepappersportföljen klart kan identifieras. Denna princip ska tillämpas konsekvent.
- 7 Vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet på fordringar som redovisas som omsättningstillgångar ska principerna för nedskrivningsprövning och förlustriskreservering i IFRS 9 tillämpas. För en fordran som redovisas till upplupet anskaffningsvärde på koncernnivå innebär detta att den förlustriskreserv som redovisas i koncernen i enlighet med IFRS 9 även ska tas upp i juridisk person.

8 Vid bedömning och beräkning av nedskrivningsbehov för finansiella tillgångar som redovisas som anläggningstillgångar ska principerna för nedskrivningsprövning och förlustriskreservering i IFRS 9 tillämpas när så är möjligt. Det gäller exempelvis i fråga om de finansiella tillgångar för vilka dessa principer tillämpas vid upprättande av företagets koncernredovisning. För sådana kategorier av finansiella tillgångar som nedskrivningsreglerna i IFRS 9 inte specifikt är utvecklade för, bland annat aktier och derivatinstrument, får ett företag göra en anpassning av de principer för nedskrivning som finns i IFRS 9. Företaget ska upplysa om de principer för nedskrivning som tillämpas för olika kategorier av finansiella tillgångar som redovisas som anläggningstillgångar.

9 Ränteintäkter och räntekostnader ska redovisas enligt effektivräntemetoden. Utdelningsintäkter ska redovisas när:

a) företagets rätt att erhålla betalning av utdelningen är fastslagen,

b) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget och

c) utdelningen kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

10 Vid tillämpning av säkringsredovisning ska företaget upprätta och följa interna instruktioner som uppfyller villkoren i IFRS 9 i fråga om när säkringsredovisning får tillämpas och vilka finansiella instrument som får ingå i ett säkringsförhållande. Instruktionerna ska vara dokumenterade. Av dokumentationen ska följande framgå:

a) säkringsredovisningens syfte och överensstämmelse med företagets interna riskhantering,

b) säkringsförhållanden och säkrade risker,

c) hur effektiviteten mäts och följs upp löpande, samt

d) när säkringsförhållanden avslutas respektive justeras och hur detta redovisas.

Företaget ska lämna upplysningar om de principer som tillämpas för säkringsredovisning.

De gråmarkerade avsnitten för IFRS 9 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ändringarna ska börja tillämpas vid samma tidpunkt som IFRS 9 börjar tillämpas i koncernredovisningen.

När IFRS 9 träder i kraft kommer samtliga punkter i RFR 2 avseende IAS 39 att utgå. Följdändringar i andra delar av RFR 2 görs när IFRS 9 träder i kraft.

IFRS 10 Koncernredovisning

1 Ej tillämplig i juridisk person.

IFRS 11 Samarbetsarrangemang

- 1 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.

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 Upplýsingar om andelar i andra företag

- 1 Ett större företag som har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag, ska lämna upplýsingar enligt 5 kap. 29 § ÅRL.
I 5 kap. 30- § ÅRL anges under vilka förutsättningar dessa upplýsingar inte behöver lämnas.
- 2 Upplýsningskraven i 5 kap. 17 § ÅRL ska beaktas med avseende på ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget.

IFRS 13 Värdering till verkligt värde

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder

- 1 På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver reglerna i IFRS 15 beträffande intäktredovisning av prestationsåtaganden som uppfylls över tiden (p. 35-37, 39-45 samt tillämpliga punkter i vägledningen) vid utförande av uppdrag till fast pris i branscher som avses i 17 kap 23 § inkomstskattelagen inte tillämpas i juridisk person. Uppdragen får alternativt redovisas som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

Det gråmarkerade avsnittet för IFRS 15 ska tillämpas för räkenskapsår som börjar 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ändringen ska börja tillämpas vid samma tidpunkt som IFRS 15 börjar tillämpas i koncernredovisningen. IFRS 15 innehåller två alternativa metoder för att redovisa övergången till den nya standarden. De principer som väljs för redovisning av övergången i koncernredovisningen ska även tillämpas i juridisk person.

När IFRS 15 träder i kraft kommer samtliga punkter i RFR 2 avseende IAS 11, IAS 18, IFRIC 13,15 och 18 samt SIC 21 att utgå. Den punkt som återfinns i RFR 2 IAS 18 p. 2 och som behandlar anteciperad utdelning flyttas till avsnittet om IAS 27 i RFR 2.

IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

- 1 Punkten är upphävd.

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

De finansiella rapporterna ska innehålla en resultaträkning, rapport över totalresultat enligt alternativet med separat resultaträkning, balansräkning, kassaflödesanalys samt en rapport över förändringar i eget kapital.

Vidare ska kraven på en balansräkning per början av den tidigaste jämförelseperiod beaktas när ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter. IAS 1 innehåller vägledning som behandlar balansräkningens och resultaträkningens struktur och innehåll samt anger minimikrav beträffande innehållet i dessa. Denna vägledning ska tillämpas så långt det är möjligt inom ramen för ÅRL. Vid tillämpning av denna vägledning i IAS 1 måste kraven på uppställning av balansräkningen och resultaträkningen i ÅRL beaktas. 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. Rapport över totalresultat, kassaflödesanalys och rapport över förändringar i eget kapital upprättas enligt reglerna i IAS 1 och IAS 7.

Ett aktiebolags egna kapital ska delas upp i bundet och fritt eget kapital eller ansamlad förlust enligt 3 kap. 10 a § ÅRL. De poster som ska presenteras som bundet och fritt eget kapital framgår av 3 kap. 10 a § ÅRL.

En ekonomisk förenings egna kapital ska delas upp i bundet och fritt eget kapital eller ansamlad förlust enligt 3 kap. 10 b § ÅRL. De poster som ska presenteras som bundet och fritt eget kapital framgår av 3 kap. 10 b § ÅRL.

- 3** Utöver vad som anges i IAS 1 beträffande indelningen av tillgångar och skulder efter förfallotid, ska ett företag som har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen enligt 5 kap. 13 § ÅRL lämna upplysningar om summan av dessa. Större företag ska enligt 5 kap. 31 §

ÅRL för varje skuldpost lämna en upplysning om den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen.

- 4** Punkten är upphävd.

- 5** Punkten är upphävd.

- 6** Punkten är upphävd.

- 7** Punkten är upphävd.

- 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.

- 9** Utöver vad som följer av IFRS ska aktiebolag och handelsbolag som är större företag, med hänvisning till 5 kap. 48 § ÅRL, lämna upplysning om ersättningar till bolagets revisorer och revisionsföretag.

- 10** Punkten är upphävd.

- 11 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.
- 12 Ett företag ska enligt 2 kap. 5 § ÅRL, lämna upplysningar om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte. Om företaget är i likvidation, ska detta anges.
- 13 3 kap. 4 § ÅRL anger att om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.
- 14 Noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen ska enligt 5 kap. 3 § ÅRL läggas fram i samma ordning som posterna såvida inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § ÅRL på överskådlighet.
- 15 Större företag ska enligt 5 kap. 35 § ÅRL lämna upplysning i not om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust, eller i förekommande fall, beslut om dispositionen.

IAS 2 Varulager

- 1 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.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget enligt 5 kap. 26 § tredje stycket ÅRL lämna upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen ÅRL. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen.

IAS 7 Kassaflödesanalys

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IAS 10 Händelser efter balansdagen

- 1 Med anledning av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver p. 12 och 13 i IAS 10 inte tillämpas i juridisk person avseende lämnade koncernbidrag.

IAS 11 Entreprenadavtal

- 1 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.

IAS 12 Inkomstskatter

- 1 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.

IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

- 1 IAS 16 p. 3 (b) anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, med undantag för producerande växter, 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 de tillgångar som omfattas av IAS 41 redovisas enligt IAS 2 Varulager respektive IAS 16 Materiella anläggningstillgångar.
- 2 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 ÅRLs uppskrivningsregler bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.
- 3 Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 16 p. 31-42 är inte förenliga med ÅRL. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.
- 4 Utöver vad som anges i IAS 16 p. 73 ska företag lämna upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL om anläggningstillgångar. Större företag ska även lämna upplysningar enligt 5 kap. 25 § andra och tredje stycket ÅRL om anläggningstillgångar. 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. 25 § tredje stycket ÅRL lämnas istället i en not. Eventuell skillnad mellan tillgångarnas redovisade värde och skattemässiga värde redovisas enligt IAS 12 Inkomstskatter.

Med hänvisning till sambandet mellan redovisning och beskattning kan s.k. treårsinventarier kostnadsföras direkt.

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.

- 5 Punkten är upphävd.
- 6 Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska upplysningar lämnas enligt 5 kap. 11 § ÅRL.

IAS 17 Leasingavtal

- 1 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.

IAS 18 Intäkter

- 1 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.
- 2 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.
- 3 Avseende redovisning av koncernbidrag hänvisas till RFR 2 IAS 27 p. 2.

IAS 19 Ersättningar till anställda

- 1 Tillämpning av tryggandelagens bestämmelser är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda planer behöver därför inte tillämpas i juridisk person. Istället får förenklingsregeln i punkt 2 nedan tillämpas.
- 2 Ett företag som tillämpar förenklingsregeln ska redovisa förmånsbestämda pensionsplaner enligt följande:
 - a) Ett företag ska redovisa en förmånsbestämd plan som en avgiftsbestämd plan, om en pensionspremie betalas till ett försäkringsbolag, en försäkringsförening, eller liknande.
 - b) Ett företag som finansierar en förmånsbestämd plan genom skuldföring i egen balansräkning (så kallade ofonderade planer), ska redovisa förpliktelseerna genom en avsättning. För pensionsplaner som omfattas av tryggandelagen ska värdet på företagets förpliktelser att i framtiden utbetala pension beräknas enligt tryggandelagens bestämmelser. För övriga pensionsplaner ska värdet på företagets förpliktelser beräknas med ledning av försäkringstekniska grunder.

c) Ett företag som har tryggt pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en avsättning endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelserna. Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelserna får inte någon tillgång redovisas. Värdet på företagets förpliktelser att i framtiden utbetala pension ska beräknas i enlighet med punkt 2 b ovan.

d) Ett företag får redovisa pensionsförpliktelser i en utländsk filial på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i filialen.

3 Om förenklingsregeln i punkt 2 ovan tillämpas ska upplysningar 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 innebär. Vägledning kan i tillämpliga fall hämtas från IAS 19.

4 Ett företag ska enligt ÅRL tillämpa följande bestämmelser:

a) Ett företag ska lämna upplysningar om medelantalet under räkenskapsåret anställda personer enligt 5 kap. 20 § ÅRL. Större företag ska enligt 5 kap. 37 § ÅRL även lämna upplysningar om fördelningen av medelantalet anställda mellan kvinnor och män. Om ett större företag har anställda i flera länder, ska medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land anges.

b) Punkten är upphävd

c) Större företag ska enligt 5 kap. 38 § ÅRL lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland dels styrelseledamöter, dels verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen.

d) Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader enligt 5 kap. 39 § ÅRL: (i) löner och andra ersättningar och (ii) sociala kostnader, med särskild upplysning om pensionskostnader.

e) Större företag ska lämna upplysningar om 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. I ett publikt aktiebolag ska samtliga personer i bolagets ledning 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 för publika aktiebolag. Vidare ska, för publika aktiebolag, upplysning 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 upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter. Med styrelseledamöter jämställs suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämställs vice verkställande direktör. Se 5 kap. 40, 42 och 43 §§ ÅRL.

f) Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller motsvarande befattningshavare samt till tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. I ett publikt aktiebolag ska samtliga personer i bolagets ledning 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 för publika aktiebolag. Vidare ska, för publika aktiebolag, upplysningar 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 upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter. Med styrelseledamöter jämföras suppleanter för dessa och med verkställande direktören jämföras vice verkställande direktör. Se 5 kap. 41, 42 och 43 §§ ÅRL.

- g) Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning, ska lämna upplysning om avtalen och om de väsentliga villkoren i avtalen enligt 5 kap. 44 § ÅRL.

IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd

- 1 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.

IAS 21 Effekterna av ändrade valutakurser

- 1 Punkten är upphävd.
- 2 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. 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.
- 3 Punkten är upphävd.
- 4 Skulder i utländsk valuta som utgör säkringsinstrument avseende en juridisk persons investering i dotterföretag/intresseföretag/samarbetsarrangemang, 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.

IAS 23 Låneutgifter

- 1 Punkten är upphävd.
- 2 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

- 1 Om ett företag har lämnat lån till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i företaget ska det lämna upplysningar enligt 5 kap. 18 § ÅRL. Detsamma gäller om företaget har ställt panter, andra säkerheter eller garantier eller har gjort andra ekonomiska åtaganden till förmån för en sådan befattningshavare.

Större företag ska lämna upplysningar enligt 5 kap. 32 § ÅRL om lån som har lämnats till en styrelseledamot, en verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i ett annat koncernföretag. Vidare ska upplysningar lämnas om panter, andra säkerheter eller garantiåtaganden som har ställts eller andra ekonomiska åtaganden som har gjorts till förmån för sådan befattningshavare. Upplysningar ska även lämnas om lån till eller säkerheter som har ställts till förmån för någon annan med stöd av tillstånd enligt 21 kap. 8 § aktiebolagslagen.
- 2 Enligt 5 kap. 21 § ÅRL ska ett företag som är dotterföretag lämna upplysningar om namn, organisationsnummer eller, i förekommande fall, personnummer samt säte för det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den minsta koncern som företaget ingår i. Enligt 5 kap. 45 § ÅRL ska större företag lämna sådana upplysningar som anges i 5 kap. 21 § ÅRL även i fråga om det moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största koncern som företaget ingår i som dotterföretag. Om moderföretaget är utländskt ska upplysning också lämnas om var det går att få tillgång till företagets koncernredovisning.
- 3 Enligt bilaga 1 till ÅRL ska fordringar hos och skulder till koncernföretag, intresseföretag, gemensamt styrda företag och övriga företag som det finns ett ägarintresse i särredovisas antingen i balansräkningen eller i not.
- 4 Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL ska intäkter från andelar i koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag och intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i särredovisas i resultaträkningen eller i not. Vidare ska uppgift om vissa finansiella intäkter och kostnader till koncernföretag särredovisas antingen i resultaträkningen eller i not.

IAS 26 Redovisning av pensionsstiftelser

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

IAS 27 Separata finansiella rapporter

- 1 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.

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.

Då ÅRL inte tillåter en redovisning av dotterföretag och joint ventures enligt kapitalandelsmetoden ska IAS 27 p. 10 c) inte tillämpas avseende dessa innehav.

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.

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

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

- 1 Punkten är upphävd.
- 2 IAS 28 ska inte tillämpas i juridisk person, såvida inte företaget frivilligt har valt att redovisa andelar i intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Om ett företag frivilligt väljer att redovisa andelar i intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 27 p. 10 ska relevanta punkter i IAS 28 tillämpas varvid bl. a. följande ska beaktas:
- (a) Vid redovisning enligt kapitalandelsmetoden i juridisk person ska relevanta regler i ÅRL beaktas. Detta betyder bland annat att de undantag som införts i RFR 2 avseende IFRS 3 angående goodwill, negativ goodwill och immateriella tillgångar med obestämd nyttjandeperiod ska tillämpas. Vidare betyder detta att omvärdering av tidigare ägd andel ej ska ske då innehavet upphör att vara ett intresseföretag och istället blir ett övrigt innehav eller ett dotterföretag.
 - (b) Med anledning av att presentationskraven i IFRS 5 inte är förenliga med ÅRLs uppställningsform ska IAS 27 p. 10 samt de punkter i IAS 28 som behandlar klassificering som avsedd för försäljning inte tillämpas.
 - (c) Reglerna om avsättning till kapitalandelsfond enligt 7 kap. 28 § ÅRL ska beaktas.
 - (d) De upplysningskrav som framgår av 7 kap. 26 § andra stycket ÅRL ska beaktas.

IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer

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

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

- 1 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.

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

Vid förvärv av egna aktier ska, enligt 4 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.

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

IAS 33 Resultat per aktie

- 1 Inga undantag eller tillägg. IAS 33 anger att när ett företag upprättar koncernredovisning behöver upplysningar enligt IAS 33 inte lämnas för juridisk person.

IAS 34 Delårsrapportering

- 1 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.
- 2 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.
- 3 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.

IAS 36 Nedskrivningar

- 1 Punkten är upphävd.

IAS 37 Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

- 1 Punkten är upphävd.
- 2 Om ett företag har ställda säkerheter, garantiåtaganden eller ekonomiska åtaganden till förmån för ett koncernföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger, ska det lämna särskilda upplysningar om detta enligt 5 kap. 16 § ÅRL.

IAS 38 Immateriella tillgångar

- 1 Reglerna beträffande omvärderingsmetoden i IAS 38 p. 75-87 är inte förenliga med ÅRL. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.
- 2 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 4 kap. 4 § ÅRL. Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år enligt 4 kap. 4 § ÅRL. Detsamma gäller i fråga om goodwill.
- 3 Punkten är upphävd.
- 4 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.
- 5 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 ÅRLS uppskrivningsregler bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.
- 6 Utöver vad som anges i IAS 38 p. 118-122 ska företag lämna upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL om anläggningstillgångar. Större företag ska även lämna upplysningar enligt 5 kap. 25 § andra och tredje stycket ÅRL om anläggningstillgångar. Enligt Rådets uppfattning bör bokförda ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar rapporteras bland Obeskattade reserver och förändringar av bokförda ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar bland Bokslutsdispositioner.
- 7 Enligt 4 kap. 2 § andra stycket ÅRL får utgifter för företagets eget utvecklingsarbete tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detta gäller dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.
- 8 Om ett företag redovisar goodwill som tillgång ska det enligt 5 kap. 9 § ÅRL lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna.
- 9 Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska upplysningar lämnas enligt 5 kap. 11 § ÅRL.

IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

- 1 Punkten upphävd.
- 2 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.

- 3 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.
- 4 Företag som väljer att inte tillämpa IAS 39, i enlighet med undantaget i p. 3 ovan, ska dock följa IFRS 7 i tillämpliga delar. Upplysningar ska även lämnas om tillämpade redovisningsprinciper för finansiella instrument, principer för säkringsredovisning och principer för borttagande ur balansräkningen.
- 5 Om storleken eller sammansättningen av fond för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska upplysningar lämnas enligt 5 kap. 12 § ÅRL.

IAS 40 Förvaltningsfastigheter

- 1 Reglerna beträffande verkligt värde i IAS 40 p. 33-55 är inte förenliga med ÅRL. De ska därför inte tillämpas i juridisk person.
- 2 Om reglerna avseende verkligt värde i IAS 40 inte tillämpas föreskriver IAS 40 p. 56 att förvaltningsfastigheter ska redovisas enligt anskaffningsvärdemetoden.

Företag får emellertid istället välja att tillämpa RR 24 Förvaltnings- fastigheter 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.

- 3 Utöver vad som anges i IAS 40 ska företag lämna upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL om anläggningstillgångar. Större företag ska även lämna upplysningar enligt 5 kap. 25 § andra och tredje stycket ÅRL om anläggningstillgångar. 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 förvaltningsfastigheter, redovisas dock inga skattemässiga extraavskrivningar. Den upplysning som krävs enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL för större företag lämnas i 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.

IAS 41 Jord- och skogsbruk

- 1 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.

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

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 2 Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 4 Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

1 Inga undantag eller tillägg.

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

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 6 Förpliktelser som uppstår genom deltagande på en viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 7 Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer

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

IFRIC 9 Omvärdering av inbäddade derivat

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 10 Delårsrapportering och nedskrivningar

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 12 Koncessioner för samhällsservice

1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram

1 Inga undantag eller tillägg.

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

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

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

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver reglerna i IAS 11 beträffande intäktredovisning (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

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 17 Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare

- 1 IFRIC 17 ska inte tillämpas.

IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 19 Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 20 Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas

- 1 Inga undantag eller tillägg.

IFRIC 21 Avgifter

- 1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 7 Införande av euro

- 1 Inga undantag eller tillägg.

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

1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 15 Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 25 Inkomstskatter – Konsekvenser av en förändring av skattestatus

1 Inga undantag eller tillägg.

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

1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 29 Upplysningar om koncessioner för samhällsservice

1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster

1 Inga undantag eller tillägg.

SIC – 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

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

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 januari 2017 ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2017 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 Rekommendationer och Uttalanden, välj RFR 2 Kompletterande redovisningsnormer för koncerner och välj Räkenskapsår i vänster kolumn.

UPPHÄVANDE AV RFR 2 januari 2016

Denna rekommendation upphäver den tidigare rekommendationen RFR 2 januari 2016.

BILAGA 1 JÄMFÖRELSE MED RFR 2 januari 2016

Väsentliga förändringar i RFR 2 januari 2017 jämfört med RFR 2 januari 2016 framgår av det Ändringsmeddelande avseende RFR 2 – januari 2017 som publicerats på Rådets webbplats www.radetforfinansiellrapportering.se under rubriken Arkiv i vänster kolumn, välj rubriken Ändringsmeddelande.

BILAGA 2 **STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM ANTAGITS SEDAN RFR 2 januari 2016**

- a) Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget (Ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28)
- b) IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder inklusive ändringar i IFRS 15: Ikraftträdandedatum IFRS 15
- c) IFRS 9 Finansiella instrument

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 2016-12-31:

- a) IFRS 14 Regulatory Deferral Accounts
- b) IFRS 16 Leases
- c) Amendment to IFRS 10 and IAS 28: Sale or Contribution of Assets between an Investor and its Associate or Joint Venture
- d) Amendments to IAS 12: Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses
- e) Amendment to IAS 7: Disclosure Initiative
- f) Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers
- g) Amendments to IFRS 2: Classification and Measurement of Sharebased Payment Transactions
- h) Amendments to IFRS 4: Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts
- i) Amendments to IAS 40: Transfers of Investment Property
- j) IFRIC 22 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration
- k) Annual Improvements to IFRS Standards 2014-2016 Cycle

© Copyright Rådet för finansiell rapportering 2017

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