

34 IAS-anpassad redovisning

34.1 Redovisningsrådets rekommendationer med anledning av IAS-anpassad redovisning

Inledning

För räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller senare ska företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en börs eller auktoriserad marknadsplats upprätta koncernredovisning med tillämpning av de IAS/IFRS och tillhörande tolkningsuttalanden från SIC/IFRIC som antagits och kommer att antas av EG-kommissionen. Detta följer av EG-förordningen nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder som gäller som lag i Sverige, vid sidan av bl.a. årsredovisningslagen.

Med anledning av EG-förordningen tillsatte regeringen i 2002 en utredning med uppdrag att överväga de frågor som EG-förordningen ger upphov till för svensk del. IAS-utredningen, som den senare kom att kallas, avlämnade sitt betänkande den 31 juli 2003. Lagrådsremissen kom den 17 juni 2004 och propositionen 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag kom den 7 oktober 2004. I propositionen föreslogs ändringar främst i årsredovisningslagen och i de särskilda årsredovisningslagarna. I propositionen lämnades förslag till klargörande bestämmelser om vilka svenska regler om koncernredovisning dessa företag ska tillämpa. Det rör sig i huvudsak om upplysningar som inte krävs enligt IAS. Förslaget var dessutom att onoterade företag ges en valmöjlighet att upprätta sina koncernredovisningar enligt IAS-standarder. I propositionen gjordes också bedömningen att såväl noterade som onoterade svenska företag även i fortsättningen bör upprätta sina årsredovisningar med tillämpning av svensk redovisningslagstiftning istället för på grundval av IAS-förordningen. Vissa ändringar föreslogs i årsredovisningslagarna så att svenska företag i större utsträckning ska kunna tillämpa internationella redovisningsstandarder inom ramen för svensk lag vid upprättandet av årsredovisningen. Propositionen togs

av riksdagen under december 2004. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 2005. Vissa av de föreslagna reglerna träder dock i kraft först efter utgången av 2005. Det rör värdering av vissa tillgångar till verkligt värde t.ex. biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter, materiella tillgångar och immateriella tillgångar i företag som har noterade andelar eller skuldebrev alternativt omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarderna.

Inriktningen på Redovisningsrådets rekommendationer är att de ska följa IFRS/IAS och IFRIC/SIC och att avvikelser härifrån endast ska förekomma om svensk lag lägger hinder för en sådan redovisning eller om det finns andra starka skäl. Denna utgångspunkt ligger till grund för utformningen av Redovisningsrådets tre nya rekommendationer som gäller fr.o.m. 1 januari 2005, dvs. RR 30–RR 32. Rekommendationerna innehåller redovisningsregler för koncerner, delårsrapportering för koncerner och redovisning för juridiska personer. Redovisningsrådets normgivning för noterade företag omfattar även URA 4–7 och 42–43.

En följd av den ändrade normgivningen från Redovisningsrådet är att Redovisningsrådets rekommendationer, RR 1–RR 29 och uttalandena URA 1–3 och 8–41, efter den 1 januari 2005 inte kommer att vara tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i noterade företag eller av företag vars värdepapper eller skuldebrev är noterade. Redovisningsrådet kommer därför fortsättningsvis inte att uppdatera dessa rekommendationer. Rekommendationerna och uttalandena kan dock under en övergångstid fylla ett syfte inom ramen för BFN:s normgivning för övriga företag, varför Redovisningsrådet beslutat att rekommendationerna och uttalandena ska finnas kvar i de lydelse de hade den 1 januari 2005.

34.2 RR 30 Kompletterande redovisningsregler för koncerner

Inledning

Som en följd av EG-förordningen blir inte Redovisningsrådets rekommendationer RR 1–RR 29 längre tillämpliga i koncernredovisningen för företag som har värdepapper eller skuldebrev noterade eller för koncerner som upprättar sin redovisning enligt EG-förordningen. Förutom IAS/IFRS ska dessa företag vid upprättande av koncernredovisningen tillämpa vissa bestämmelser i årsredovisningslagen, se 7 kap. 32 §

ÅRL. Det rör sig bl.a. om bestämmelser som reglerar när ett företag är ett moderföretag, om skyldighet och undantag från skyldighet att upprätta koncernredovisning, om förvaltningsberättelsen, om delårsrapport och om offentliggörandet. Därtill kommer ett antal bestämmelser av formaliakarakter t.ex. språk, form och undertecknande samt en del tilläggsupplysningar som saknar motsvarighet i IAS/IFRS.

Tillämpningsområde	Rekommendationen ska tillämpas av företag vars värdepapper på balansdagen är noterat vid upprättande av koncernredovisningen. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2005.
Sammanfattning	Rekommendationen innehåller kompletterande normgivning avseende, i inledningen, nämnda lagbestämmelser. Rekommendationen grundar sig på den svenska lagstiftningen, främst årsredovisningslagen, i den utformning som den har fr.o.m. 1 januari 2005.
Inkomstskatt	I Sverige är koncernen inget skattesubjekt. Trots detta aktualiseras skattefrågor av rekommendationen om koncernredovisning eftersom vissa principer även tillämpas i den juridiska personen, se avsnitt 6.3.

34.3 RR 31 Delårsrapportering för koncerner

Inledning	EG-förordningen omfattar inte delårsrapportering. Däremot behandlar årsredovisningslagen delårsrapportering men den anger inte vilka redovisningsprinciper som ska tillämpas. Redovisningsrådets uppfattning är att den finansiella rapporteringen för delårsperioder ska vara konsistent med rapporteringen för helår. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger rekommendationen att, utöver bestämmelserna i 9 kap. ÅRL, ska IAS 34 tillämpas. Av IAS 34 följer bl.a. att ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporten som i helårsrapporten.
Tillämpningsområde	Rekommendationen ska tillämpas av företag vars värdepapper på balansdagen är noterat vid upprättande av delårsrapporten för koncernen. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av delårsrapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2005.
Sammanfattning	Vid upprättandet av delårsrapporter ska ett företag, utöver bestämmelserna i 9 kap. ÅRL, tillämpa IAS 34 Delårs-

rapportering. Av IAS 34 följer bland annat att ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporteringen som i rapporteringen för helår. Ett företag ska således i sina delårsrapporter för koncernen tillämpa de redovisningsprinciper som anges i samtliga IFRS/IAS som antagits av EG-kommissionen för tillämpning fr.o.m. 1 januari 2005.

34.4 RR 32 Redovisning för juridiska personer

Inledning

Som en följd av EG-förordningen ska fr.o.m. 1 januari 2005 företag vars värdepapper på balansdagen är noterade inom EU upprätta koncernredovisning i enlighet med av EG-kommissionen antagna IFRS/IAS. Juridiska personer ska däremot liksom hittills upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554). Redovisningsrådets uppfattning är att den finansiella rapporteringen för moderföretag skall hålla samma kvalitet som rapporteringen för koncerner. Som en följd härav har Rådets hittillsvarande rekommendationer varit tillämpliga både på koncernredovisningen och på redovisningen för juridiska personer. För att upprätthålla detta kvalitetskrav anger denna rekommendation, RR 32, att juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats som huvudregel skall tillämpa de IFRS/IAS som tillämpas i koncernredovisningen. Från denna regel görs i RR 32 vissa undantag och tillägg, beroende på lagbestämmelser, främst i ÅRL, samt på sambandet mellan redovisning och beskattning. RR 32 ersätter Redovisningsrådets nuvarande rekommendationer, RR1–RR 29, vilka alltså inte skall tillämpas för noterade företag fr.o.m. 2005. Motsvarande gäller uttalanden, URA 1–3 och 8–41, från Redovisningsrådets Akutgrupp. RR 32 grundar sig på de IAS/IFRS som är, respektive förväntas bli, antagna av EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2005. Vartefter nya eller omarbetade IAS/IFRS antas av EG-kommissionen eller den svenska lagstiftningen ändras kommer Redovisningsrådet att bedöma behovet av undantag från och tillägg till IFRS/IAS samt att ge ut nya versioner av RR 32.

Tillämpningsområde

Rekommendationen ska tillämpas vid redovisning för juridiska personer vars värdepapper på balansdagen är noterade på svensk börs eller auktoriserad marknadsplats. Rekommendationen ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. 1 januari 2005. Beroende på behov av tid för förberedelser ska dock IAS 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering och p. 57–58 i denna rekommendation tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser perioder som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2006; tidigare tillämpning uppmuntras. Företag som inte börjar tillämpa IFRS/IAS i koncernredovisningen förrän för räkenskapsår som inleds närmast efter den 31 december 2006 behöver inte tillämpa RR 32 förrän från denna tidpunkt.

Huvudregel

Ett företag ska utforma sina finansiella rapporter för den juridiska personen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS, inklusive tolkningar från IFRIC/SIC, som är, respektive förväntas bli, antagna av EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2005, enligt förteckning i bilaga 1, med de undantag och tillägg som anges i rekommendationen.

Sammanfattning av vissa undantag och tillägg till IFRS/IAS

I rekommendationens punkter 4–63 anges ett antal undantag från och tillägg till International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS) samt tolkningarna från International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) och Standing Interpretations Committee (SIC). Avvikelserna betingas främst av bestämmelser i årsredovisningslagen. Därjämte har sambandet mellan redovisning och beskattning motiverat vissa avvikelser i syfte att möjliggöra en annan redovisning i juridisk person jämfört med i koncernen. Tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen har nödvändiggjort undantag från reglerna för redovisning av förmånsbestämda pensionplaner i IAS 19, Ersättningar till anställda. De standarder och tolkningar som inte kommenteras i rekommendationen ska tillämpas utan undantag eller tillägg.

Undantag från IFRS 1 Första gången IFRS tillämpas

IFRS 1 är endast tillämplig vid en övergång till IFRS/IAS i den betydelse som anges i standarden dvs. full IFRS/IAS. IFRS 1 ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Undantag från IFRS 3 Rörelseförvärv

IFRS 3 tillämpas i juridisk person vid förvärv av rörelser. IFRS 3 p. 54–55, som behandlar värdering av goodwill ska inte tillämpas i juridisk person. Istället ska bestämmelserna i 4 kap. 4 § ÅRL om avskrivningar tillämpas.

Undantag från och tillägg till IFRS 4 Försäkringsavtal

Företag som omfattas av Finansinspektionens föreskrifter ska tillämpa IFRS 4 med de undantag och tillägg som framgår av dessa föreskrifter.

Undantag från IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

IFRS 5 p. 25 Anger att ett företag inte ska göra avskrivningar på en anläggningstillgång under tiden som denna klassificeras som innehavd för försäljning. Denna punkten ska inte tillämpas utan istället ska avskrivning ske i enlighet med 4 kap. 4 § ÅRL.

Undantag från och tillägg till IAS 1 Utformning av finansiella rapporter

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 23–24 beträffande fortlevnadsprincipen ska, om inte rapporterna upprättas enligt denna princip, upplysning lämnas enligt 2 kap. 4 § ÅRL om effekterna på de redovisade beloppen i balansräkningen och resultaträkningen.

I punkt 42 i IAS 1 avseende rapporternas struktur och innehåll ska inte tillämpas vad avser balansräkningen och resultaträkningen. Istället ska dessa ställas upp enligt ÅRL, ÅRKL och ÅRFL.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 52 ska ett företag enligt 5 kap. 10 § ÅRL för varje skuldpost (exkl. avsättningar) ange den del som förfaller till betalning senare än fem år efter balansdagen.

Istället för IAS 1 p. 68 ska uppställningsformerna för balansräkningen i bilaga 1 till ÅRL, ÅRKL och ÅRFL tillämpas. Härutöver ska även följande poster tas med:

- a. Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar.
- b. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar.

Någon särredovisning, enligt IAS 1 p. 68 A, av tillgångar som innehas för försäljning och tillgångar och skulder i verksamheter under avveckling ska inte göras.

Utöver vad som anges i IAS 1 p. 76 ska ett aktiebolag, enligt 6 kap. 1 och 2 §§ ÅRL, lämna upplysning i förvaltningsberättelsen om bl.a.

- a. Det nominella beloppet av aktier som innehas av bolaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag.

b. Förslag till disposition beträffande bolagets vinst eller förlust.

Istället för IAS 1 p. 81–84 ska uppställningsformerna för resultaträkningen tillämpas som finns i bilaga 2 och 3 till ÅRL, i bilaga 2 till ÅRKL respektive bilaga 2 till ÅRFL.

Undantag från och tillägg till IAS 2 Varulager

IAS 2 p. 2c anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet utan den hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruks. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta är inte tillåtet enligt ÅRL förrän fr.o.m. 2006, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 2 p. 2c ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Enligt 4 kap. 11 § andra stycket i ÅRL ska ett företag ange i en not väsentliga skillnader mellan redovisat värde för varulagret och dess nettoförsäljningsvärde, med fördelning på de upptagna balansposterna.

Undantag från IAS 11 Entreprenadavtal

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte reglerna i IAS 11 beträffande intäktsredovisning (p. 11–15, 22–35 och 38) inte tillämpas i juridisk person. Entreprenadavtal får alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när entreprenaden är färdigställd. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende entreprenadavtal enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

Undantag från och tillägg till IAS 16 Materiella anläggningstillgångar

IAS 16 p. 3b anger att standarden inte ska tillämpas på biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet utan den hänvisar till IAS 41 Jord- och skogsbruks. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta är inte tillåtet enligt ÅRL förrän fr.o.m. 2006, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 16 p. 3b ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Utöver vad som anges i IAS 16 p. 30 får ett företag tillämpa reglerna om uppskrivning i 4 kap. 6 § ÅRL. Av lagen framgår det att om uppskrivning sker bör detta ske konsekvent. Tillämpningen av ÅRL:s uppskrivningsregel bör därför begränsas till de undantagsfall då en uppskrivning av en viss kategori av tillgångar kan ske enligt en systematisk metod.

Reglerna i IAS 16 p. 31–42 handlar om värdering till verkligt värde och är inte förenliga med ÅRL förrän 2006, varför dessa inte ska tillämpas i juridisk person.

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

- a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp.
- b. Ackumulerade avskrivningar.
- c. Ackumulerade nedskrivningar.
- d. Ackumulerade uppskrivningar.
- e. Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.
- f. Förändringar under året av ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.

Enligt 3 kap. 4 § ÅRL ska ett företag för fastigheter som är anläggningstillgångar lämna uppgifter om taxeringsvärden.

Tillägg till IAS 17 Leasingavtal

Finansiella leasingavtal kan redovisas i juridisk person enligt reglerna som gäller för operationella leasingavtal, inklusive kraven på upplysningar. Detta beror på att kraven i IAS 17 p. 20–32 och p. 36–57 inte alltid är praktiskt genomförbara eftersom särskilda regler för beskattningen på basis av en sådan redovisning saknas eller är ofullständiga.

Punkterna 59 och 61 i IAS 17 ska tillämpas även om avtalet redovisas som ett operationellt leasingavtal.

Tillägg till IAS 18 Intäkter

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får tjänsteuppdrag i juridisk person alternativt resultatredovisas enligt 2 kap. 4 § ÅRL när uppdraget är fullgjort. Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning avseende tjänsteuppdrag enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

Undantag från och tillägg till IAS 19 Ersättningar till anställda

Tryggandelagen och föreskrifter från Finansinspektionen innehåller regler som leder till en annan redovisning än den som anges i IAS 19. Tillämpningen av tryggandelagen är en förutsättning för skattemässigt avdrag. Reglerna i IAS 19 avseende förmånsbestämda pensionsplaner p. 48–125 och de därmed sammanhängande bilagorna A–C behöver därför inte

tillämpas i juridisk person. Däremot ska upplysningar lämnas enligt tillämpliga delar av reglerna i IAS 19.

Utöver IAS 19 så ska ett företag lämna upplysningar enligt ÅRL bl.a. om följande förhållanden:

- a. Medelantal anställda med uppgift om fördelning mellan kvinnor och män.
- b. Uppgifter om de anställdas sjukfrånvaro.
- c. Fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöterna, verkställande direktörer och andra personer i företagets ledning.
- d. Personalkostnader med avseende på löner och andra ersättningar och sociala avgifter med särskild uppgift om pensionskostnader.
- e. Räkenskapsårets löner och andra ersättningar till styrelseledamöter, verkställande direktörer och motsvarande befattningshavare samt övriga anställda. Tantiem och därmed jämställd ersättning ska anges särskilt.
- f. Det sammanlagda beloppet av kostnader och förpliktelser avseende pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktörer eller motsvarande befattningshavare.
- g. Om avtal avseende avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktörer eller andra personer i företagets ledning.

Undantag från IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

IAS 20 p. 2d anger att standarden inte behandlar statliga stöd som omfattas av IAS 41 Jord- och skogsbruk. IAS 41 anger att dessa tillgångar ska redovisas till verkliga värden. Detta är inte tillåtet enligt ÅRL förrän fr.o.m. 2006, varför IAS 41 inte ska tillämpas i juridisk person. Undantagsregeln i IAS 20 p. 2d ska därför inte tillämpas i juridisk person.

Undantag från och tillägg till IAS 21 Effekter av ändrade valutakurser

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

I IAS 21 p. 10 och 38 anges att de finansiella rapporterna får presenteras i valfri valuta. Enligt 2 kap. 6 § ÅRL och 4 kap. 6 § BFL ska de finansiella rapporterna presenteras i svenska kronor eller euro.

Tillägg till IAS 23 Lånekostnader

Utöver vad som anges i IAS 23 ska ett företag enligt 4 kap. 3 § ÅRL lämna upplysning om den del av en tillgångs anskaffningsvärde som utgörs av ränta.

IAS 23 innehåller en huvudregel och en alternativregel avseende behandlingen av ränta. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning får ett företag tillämpa huvudregeln, vilken innebär att ränteutgifterna omedelbart kostnadsförs, även om företaget tillämpar alternativregeln i koncernredovisningen.

Tillägg till IAS 24 Upplysningar om närstående

Enligt 5 kap. 12 § ÅRL ska ett företag lämna upplysningar om lån, ställda panter och andra säkerheter samt ingångna ansvarsförbindelser till förmån för styrelseledamot, verkställande direktör eller motsvarande befattningshavare i företaget eller annat koncernföretag.

Enligt 5 kap. 26 § ÅRL ska ett företag som är dotterföretag lämna uppgifter om namn, organisationsnummer eller i förekommande fall personnummer samt säte för de moderföretag som upprättar koncernredovisning för den största och minsta koncernen 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 i balansräkningen.

Enligt bilaga 2 och 3 i ÅRL ska finansiella intäkter från koncernföretag och finansiella kostnader till koncernföretag särredovisas i resultaträkningen.

Undantag från och tillägg till IAS 27 Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

Enligt IAS 27 p. 38 är IAS 27 p. 37, 39 och 41–42, vilka behandlar redovisning i juridisk person av andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag, tillämpliga när ett företag upprättar finansiella

rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. Dessa punkter är således inte tillämpliga för svenska juridiska personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Andelar i dotterföretag, joint ventures som är gemensamt styrda företag och intresseföretag ska istället redovisas enligt ÅRL. Kapitalandelsmetoden ska dock inte tillämpas.

Enligt anskaffningsvärdesmetoden redovisar ägarföretaget sin andel i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag till anskaffningsvärde. Som intäkt redovisas endast erhållna utdelningar och då under förutsättning att dessa härrör från vinstmedel som intjänats efter förvärvet. Utdelningar som intjänats före förvärvet betraktas som en återbetalning av investeringen och reducerar andelens redovisade värde.

Vid redovisning av innehav av dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som är gemensamt styrda företag tillämpas 4 kap. 3 och 5–8 §§ ÅRL. I 5 kap. 9 § ÅRL anges under vilka förutsättningar uppgifterna inte behöver lämnas.

Undantag från och tillägg till IAS 28 Innehav av intresseföretag

Innehav i intresseföretag ska enligt IAS 28 p. 35 i juridisk person redovisas enligt IAS 28 p. 37–42. Dessa paragrafer är emellertid endast tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. Dessa punkter är således inte tillämpliga för svenska juridiska personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Istället ska punkterna 42–45 i denna rekommendation tillämpas.

Undantag från IAS 30 Upplýsningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut

Tillämpningen av IAS 30 i juridisk person regleras genom föreskrifter från Finansinspektionen.

Tillägg till IAS 31 Andelar i joint ventures

Innehav i joint ventures som utgör gemensamt styrda företag ska enligt IAS 31 p. 46 redovisas enligt IAS 27 p. 37–42. Dessa punkter är dock endast tillämpliga när ett företag upprättar finansiella rapporter för den juridiska personen enligt IFRS/IAS. De är således inte tillämpliga för svenska juridiska

personer vid upprättandet av finansiella rapporter eftersom dessa inte fullt ut upprättas enligt IFRS/IAS. Istället ska punkterna 42–45 i denna rekommendation tillämpas.

Tillägg till IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

Vid förvärv av egna andelar ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna andelar ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen.

Utöver vad som framgår av IAS 32 ska ett företag lämna upplysningar om egna andelar enligt 6 kap. 1 § ÅRL.

Tillägg till IAS 34 Delårsrapportering

Moderföretag i en koncern ska upprätta delårsrapport med tillämpning av de krav som anges i ÅRL. IAS 34 ska tillämpas vid utformningen av delårsrapporter för juridiska personer som inte ingår i en koncern.

Tillägg till IAS 36 Nedskrivning

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

Undantag från eller tillägg till IAS 38 Immateriella tillgångar

Reglerna i IAS 38 p. 75–87 handlar om värdering till verkligt värde och är inte förenliga med ÅRL förrän 2006, varför dessa inte ska tillämpas i juridisk person.

När avskrivningstiden för en immateriell tillgång överstiger fem år räknat från den tidpunkt då företaget börjar använda tillgången ska ett företag, enligt 4 kap. 4 § ÅRL, lämna uppgift om detta samt om skälen för att en sådan längre avskrivningstid tillämpas.

Utgifter för utveckling som enligt IAS 38 p. 57 ska tas upp som en tillgång kan kostnadsföras. En sådan redovisning är tillåten enligt 4 kap. 2 § ÅRL och en förutsättning för att skattemässigt avdrag ska erhållas under det beskattningsår som utgiften uppkommer.

Utöver vad som anges i IAS 38 p. 118–122 ska ett företag lämna följande uppgifter beträffande immateriella anläggningstillgångar, enligt 5 kap. 3 § ÅRL:

- a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp
- b. Ackumulerade avskrivningar
- c. Ackumulerade nedskrivningar
- d. Ackumulerade uppskrivningar

Undantag från IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering

Avsnitt b) under rubriken ”Definition of Four Categories of Financial Instruments” i p. 9, vilket behandlar “fair value option” ska inte tillämpas.

IAS 39 p. 69 ska inte tillämpas på finansiella anläggningstillgångar tillgängliga för försäljning. Återföring av tidigare nedskrivningar på sådana tillgångar ska istället redovisas i resultaträkningen enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL.

Tillägg till IAS 40 Förvaltningsfastigheter

Reglerna om värdering till verkligt värde i IAS 40 p. 33–55 är inte förenliga med ÅRL förrän 2006, varför de inte ska tillämpas i juridisk person.

För att undvika byte av redovisningsprincip behöver företag som avser att fr.o.m. 2006 tillämpa värdering till verkligt värde enligt IAS 40 inte tillämpa rekommendationen förrän 2006. Dessförinnan ska RR 24 Förvaltningsfastigheter och RR 12 Materiella anläggningstillgångar tillämpas i den lydelse dessa rekommendationer hade den 31 december 2004.

Utöver vad som anges i IAS 40 ska ett företag enligt 5 kap.3 § ÅRL lämna följande uppgifter:

- a. Oavskrivet uppskrivningsbelopp
- b. Ackumulerade avskrivningar
- c. Ackumulerade nedskrivningar
- d. Ackumulerade uppskrivningar
- e. Ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar
- f. Förändringar under året av ackumulerade skattemässiga extraavskrivningar.

Undantag från IAS 41 Jord- och skogsbruk

IAS 41 anger att de tillgångar som omfattas av standarden ska redovisas till verkligt värde. Detta är inte tillåtet förrän 2006, varför standarden inte ska tillämpas i juridisk person.

Undantag från SIC 32 Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

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

Övergångsregler

Innebär en tillämpning av IFRS/IAS, med de undantag och tillägg som finns i denna rekommendation, ett byte av redovisningsprincip ska redovisning ske enligt de övergångsbestämmelser som finns i respektive standard. Saknas övergångsbestämmelser ska redovisning av bytet av redovisningsprincip göras enligt IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.

Särskilda bestämmelser för jämförelsetal avseende tidigare perioder återfinns i övergångsbestämmelserna i rekommendationen.

I en bilaga till rekommendationen finns en sammanställning av de standarder och tolkningar som är, respektive förväntas bli, antagna av EG-kommissionen för tillämpning inom EU fr.o.m. den 1 januari 2005. Nedan finns de standarder och tolkningar som har antagits t.o.m. februari 2005.

Standarder

- IFRS 1¹ Första gången IFRS tillämpas
- IFRS 2 Aktierelaterade ersättningar
- IFRS 3 Rörelseförvärv
- IFRS 4 Försäkringsavtal
- IFRS 5 Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter
- IAS 1 Utformning av finansiella rapporter
- IAS 2 Varulager
- IAS 7 Kassaflödesanalys
- IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

IAS 10	Händelser efter balansdagen
IAS 11	Entreprenadavtal
IAS 12	Inkomstskatter
IAS 14	Segmentrapportering
IAS 16	Materiella anläggningstillgångar
IAS 17	Leasingavtal
IAS 18	Intäkter
IAS 19	Ersättningar till anställda
IAS 20	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd
IAS 21	Effekter av ändrade valutakurser
IAS 23	Lånekostnader
IAS 24	Upplysningar om närstående
IAS 26 ¹	Redovisning av pensionsstiftelser
IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
IAS 28	Innehav i intresseföretag
IAS 29 ¹	Redovisning i höginflationsländer
IAS 30	Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut
IAS 31	Andelar i joint ventures
IAS 32	Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering
IAS 33	Resultat per aktie
IAS 34	Delårsrapportering
IAS 36	Nedskrivningar
IAS 37	Avsättningar, eventalförpliktelser och eventaltillgångar

¹ IFRS 1, IAS 26 och IAS 29 är inte tillämpliga för svenska juridiska personer

Tolkningar

IAS 38	Immateriella tillgångar
IAS 39 ²	Finansiella instrument: Redovisning och värdering
IAS 40	Förvaltningsfastigheter
IAS 41	Jord- och skogsbruk
IFRIC 1	Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och iknande åtgärder
SIC 7	Införande av euro
SIC 10	Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet
SIC 12	När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?
SIC 13	Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag
SIC 15	Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal
SIC 21	Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar
SIC 25	Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatusen
SIC 27	Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal
SIC 29	Upplysningar om koncessioner för samhällsservice
SIC 31	Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster
SIC 32	Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

² Den av EG-kommissionen antagna versionen av IAS 39 avviker på vissa punkter från den av IASB fastställda versionen (april 2004)