



# Ändrade rekommendationer från Rådet och IFRS antagna av EU 2009

2010-04-16

- Preliminära bedömningar om redovisning i  
finansiella företag



## INNEHÅLL

FÖRORD	1
SAMMANFATTNING	2
1. UTGÅNGSPUNKTER	2
1.1 Lagbegränsad IFRS	2
1.2 Avvikelse från allmänna råd	3
1.3 Obligatorisk koncernredovisning enligt IFRS	3
1.4 Ändringar i Rådets rekommendationer och uttalanden	3
2. KOMPLETTERANDE REDOVISNINGSGREGLER FÖR KONCERNER (RFR 1)	4
2.1 Ändringar i RFR 1.3 jämfört med RFR 1.2	4
2.2 Antagna standarder och tolkningar av EU	5
3. REDOVISNING FÖR JURIDISKA PERSONER (RFR 2)	5
3.1 Ändringar i RFR 2	6
3.2 Övriga ändringar	10
4. UTTALANDEN FRÅN RÅDET (UFR)	10
5. STANDARDER OCH TOLKNINGAR SOM EU ANTAGIT 2009	11
5.1 Ändringar i IAS 1 och IAS 32 utgiven 14 februari 2008	12
5.2 Ändringar i IFRS 1 och IAS 27 utgiven 22 maj 2008	13
5.3 Årligt förbättringsarbete utgiven 22 maj 2008	13
5.4 IFRS 3 och IAS 27 utgiven 10 januari 2008	14
5.5 IFRS 1 utgiven 27 november 2008	15
5.6 Ändringar i standarder om finansiella instrument	15
5.7 IFRIC 12 Koncessioner för samhällservice	15
5.8 IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter	16
5.9 IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet	17
5.10 IFRIC 17 Utdelning av sakvärden till ägare	17
5.11 IFRIC 18 Överföring av tillgångar från kunder	19

Kontaktpersoner:

Greta Wennerberg och Eva Sterner tfn 08-787 80 00, [redovisning@fi.se](mailto:redovisning@fi.se)

## Förord

Syftet med denna promemoria är att på ett tidigt stadium informera om hur Finansinspektionen (FI) preliminärt bedömer att ändringar i rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering (Rådet) bör föranleda ändringar i FI:s föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning.

För att ge möjlighet att påverka utformningen av våra föreskrifter och allmänna råd uppmuntrar vi intressenter att lämna synpunkter på våra preliminära bedömningar.

FI kommer senare i år att skicka ett förslag till ändringar i våra föreskrifter och allmänna råd om redovisning på en officiell remiss.

Rådet har under 2009 ändrat sina rekommendationer. De har i år även ändrat sina uttalanden. I dokumentet redogör vi för hur FI i dag bedömer att dessa ändringar kommer att påverka våra föreskrifter och allmänna råd FFFS 2008:25 om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, respektive FFFS 2008:26 om årsredovisning i försäkringsföretag.

Vi informerar också om de ändringar i internationella redovisningsstandarderna International Financial Reporting Standards, IFRS, som EU antagit under 2009.

Mejla synpunkter på dessa preliminära bedömningar senast den 25 maj 2010 till [redovisning@fi.se](mailto:redovisning@fi.se) (ange FI Dnr 10-588-200), eller skicka dem till:

Finansinspektionen  
Box 7821  
103 97 STOCKHOLM

Denna promemoria finns på FI:s webbplats, [fi.se/redovisning](http://fi.se/redovisning).

Vi har under mars 2010 publicerat preliminära bedömningar om ändringar i IFRS 4, IFRS 7, IAS 32 och IAS 39. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

# Sammanfattning

Noterade finansiella företag ska tillämpa rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering, Rådet. Rådet ansvarar för att utfärda rekommendationer och uttalanden som kompletterar IFRS för noterade företag. Alla finansiella företag bör tillämpa Rådets rekommendationer RFR 1 och RFR 2 samt uttalanden i sin redovisning för koncern respektive juridisk person enligt våra redovisningsförfattningar FFFS 2008:25 och 2008:26.

Våra preliminära bedömningar är att FI, med anledning av ändrade rekommendationer och uttalande från Rådet, inte bör göra några särskilda tillägg till eller undantag från:

- RFR 1.3 Kompletterade redovisningsregler för koncerner respektive RFR 2.3 Redovisning för juridiska personer
- omarbetningen av UFR 8 Redovisning av eget kapital i koncern.

## 1. Utgångspunkter

### 1.1 Lagbegränsad IFRS

FI ansvarar för att utveckla god redovisningssed för finansiella företag i den utsträckning det är ”påkallat med hänsyn till dess särart” (8 kap. 1 § bokföringslagen (1999:1078)).

Vår policy är att finansiella företag, i princip bör tillämpa samma regler som noterade företag. Särregler ska motiveras av att de finansiella företagen omfattas av särskild lagstiftning eller av verksamhetens särart. Syftet med denna policy är att säkerställa en hög och enhetlig standard för de finansiella företagens externa redovisning.

FI har genomfört denna policy genom att i allmänna råd till författningarna om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (FFFS 2008:25) respektive försäkringsföretag (FFFS 2008:26) ange att alla finansiella företag bör upprätta sin redovisning för juridisk person på basis av EU godkända internationella redovisningsstandarder (IFRS<sup>1</sup>) och av Rådet utgivna rekommendationer och uttalanden, med begränsning av vad som regleras i svensk författning och våra allmänna råd, så kallad lagbegränsad IFRS.

---

<sup>1</sup> Internationella redovisningsstandarder som antagits av Europeiska kommissionen i enlighet med artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen). Dessa standarder har de internationellt gängse förkortningarna IAS, IFRS, SIC och IFRIC samt ett ordningsnummer. Beteckningen IFRS utan ordningsnummer i denna promemoria refererar till alla de internationella standarderna som antagits av EU.

## 1.2 Avvikelse från allmänna råd

Om ett företag avviker från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer ska företaget i not lämna upplysning om att det gjort en avvikelse samt skälen till detta (2 kap. 3 § andra stycket ÅRL<sup>2</sup>). Kravet på förklaring ställs på företaget för att det ska vara möjligt för en läsare att göra rätt bedömningar av företagets ekonomiska ställning och resultat.

Ett företags möjlighet att avstå från att tillämpa allmänna råd begränsas av kravet på att företaget ska tillämpa god redovisningssed (2 kap. 2 § ÅRKL<sup>3</sup> och ÅRFL<sup>4</sup>, jfr 2 kap. 2 § ÅRL). I sin bedömning av vad som utgör god redovisningssed bör företaget därmed lägga stor vikt vid såväl FI:s allmänna råd som IFRS.<sup>5</sup>

Detta innebär att finansiella företag endast kan avvika från våra allmänna råd att tillämpa lagbegränsad IFRS, i den mån den avvikande redovisningen kan anses utgöra god redovisningssed och IFRS inte kan anses utgöra god redovisningssed. Förekomsten av båda dessa förutsättningar bör dock vara sällsynt.

## 1.3 Obligatorisk koncernredovisning enligt IFRS

Räkenskapsåret 2010 är det första räkenskapsåret för vilken det är obligatoriskt för alla finansiella företag att upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS. Tidigare har detta varit frivilligt för företag som inte varit noterade, se ändringsföreskrifterna FFFS 2009:11 och FFFS 2009:12.

Detta innebär att:

- alla finansiella företag som huvudregel ska upprätta sin årsredovisning (dvs. redovisning för juridisk person) enligt lagbegränsad IFRS, och
- alla finansiella företag ska upprätta sin koncernredovisning enligt IFRS .

## 1.4 Ändringar i Rådets rekommendationer och uttalanden

Rådet uppdaterar sina rekommendationer och uttalanden i takt med att EU antar nya eller ändrade IFRS. Detta innebär att RFR 1.2 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* har ersatts med RFR 1.3 med samma namn och RFR 2.2 *Redovisning för juridiska personer* har ersatts med RFR 2.3 med samma namn. De nya rekommendationerna publicerades i december 2009 och ska tillämpas från och med den 1 januari 2010. Tidigare tillämpning är tillåten. Finansiella företag bör tillämpa RFR 1.3 i koncernredovisningen enligt våra författningar om årsredovisning och RFR 2.3 i redovisningen för juridisk person enligt lagbegränsad IFRS. Detta gäller dock inte för försäkringsföretag som har dispens att upprätta en förenklad årsredovisning enligt Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd FFFS 2006:18.

<sup>2</sup> Årsredovisningslag (1995:1554)

<sup>3</sup> Lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag

<sup>4</sup> Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag

<sup>5</sup> Se prop. 1998/99:130 s. 186. "Enligt vår mening är det emellertid naturligt att de uttalanden som ett kvalificerat normgivande organ gör tillmäts mycket stor betydelse när man tar ställning till vad som utgör god redovisningssed."

Vidare har uttalandet UFR 8 *Redovisning av eget kapital i koncern* uppdaterats i januari 2010 till följd av omarbetningen av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Den uppdaterade UFR 8 ska tillämpas från 1 januari 2010.

Denna promemoria innehåller våra preliminära bedömningar om vi bör göra några undantag från eller tillägg till våra föreskrifter och allmänna råd om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag respektive försäkringsföretag med anledning av ovanstående ändringar.

## 2. Kompletterande redovisningsregler för koncerner (RFR 1)

FI:s preliminära bedömning är att vi inte bör göra några tillägg till eller undantag från RFR 1.3 Kompletterade redovisningsregler för koncerner.

Alla finansiella företag bör när de upprättar koncernredovisning tillämpa RFR 1 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner* (se 7 kap. 2 § allmänna råd FFFS 2008:25<sup>6</sup> och 7 kap. 3 § allmänna råd FFFS 2008:26<sup>7</sup>).

I december 2009 gav Rådet ut en ny rekommendation, RFR 1.3 *Kompletterande redovisningsregler för koncerner*. Den ersätter RFR 1.2 med samma namn som gavs ut i december 2008. RFR 1.3 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare.

### 2.1 Ändringar i RFR 1.3 jämfört med RFR 1.2

#### *IAS 1 (punkt 4 i RFR 1.3)*

Punkt 8c har bytt nummer till punkt 10c i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Ingen ändring har skett i sak. Punkten avser specifikation av förändring i eget kapital enligt IAS 1. Rådet har uppdaterat hänvisningen.

#### *Ändringar i ÅRL om revisionsarvoden (punkt 11 i RFR 1.3)*

Årsredovisningslagen (5 kap. 21 §) har förtydligats avseende upplysningar om revisionsarvoden. Upplysningarna ska lämnas om den sammanlagda ersättningen för räkenskapsåret till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskilda uppgifter ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamheten utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

De nya reglerna gäller även för koncernredovisningen enligt 7 kap. 32 § ÅRL. Ändringen i ÅRL ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

<sup>6</sup> Se FFFS 2009:11

<sup>7</sup> Se FFFS 2009:12

Reglerna i 5 kap. 21 § ÅRL gäller även finansiella företag genom hänvisning från 5 kap. 1 § och 7 kap. 7 § ÅRKL samt 5 kap. 1 § och 7 kap. 5 § ÅRFL.

Vår preliminära bedömning är att det inte krävs några undantag från eller tillägg till RFR 1.3 i FFFS 2008:25 och 2008:26 på grund av ändringarna i RFR 1.

## 2.2 Antagna standarder och tolkningar av EU

Flera ändringar av standarder och tolkningar har antagits av EU mellan utgivningen av RFR 1.2 och RFR 1.3. Ändringarna beskrivs i avsnitt 5. Rådet har inte ändrat RFR 1.3 till följd av ändringarna i standarderna.

Vår preliminära bedömning är att det inte krävs några undantag från eller tillägg till RFR 1.3 i FFFS 2008:25 och 2005:26 på grund av ändrade och omarbetade standarder som är antagna av EU under 2009, se tabell 1 i avsnitt 5.

## 3. Redovisning för juridiska personer (RFR 2)

FI:s preliminära bedömning är att vi inte bör göra några tillägg till eller undantag från RFR 2.3 Redovisning i juridisk person.

Alla finansiella företag bör när de upprättar årsredovisning tillämpa RFR 2 *Redovisning för juridisk person* enligt 2 kap. allmänna råd i FFFS 2008:25 och 2008:26.

Rådet gav ut en ny rekommendation, RFR 2.3, i december 2009. Den ersätter RFR 2.2 som gavs ut i december 2008. Rådet har dessutom publicerat fyra revideringar av RFR 2.2 under 2009:

- *Januari 2009* – Revideringen avser ändringar i IAS 1 och IAS 32 om inlösbare finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation, ändringar i IFRS 1 och IAS 27 samt årligt förbättringsarbete av IFRS 2008.
- *September 2009* – Revideringen avser ändringar relaterade till omarbetningen av IFRS 3 och IAS 27, IFRIC 12, IFRIC 15 och IFRIC 16.
- *November 2009* – Revideringen avser ändringar i årsredovisningslagarna, negativ goodwill i samband med rörelseförvärv och ändrad ståndpunkt avseende tillämpningen av IAS 1.
- *December 2009* – Revideringen avser ändringar i IFRS 1, IFRS 4, IFRS 7, IAS 39, IFRIC 17 samt IFRIC 18.

RFR 2.3 ska tillämpas på finansiella rapporter för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2010 eller senare.

## 3.1 Ändringar i RFR 2

Vissa av de standarder (se tabell 1 i avsnitt 5) som antagits av EU 2009 gäller från och med räkenskapsåret 2009. Nedan redogörs för de ändringar i IFRS som Rådet beaktat vid utformningen av RFR 2.

I avsnitt 5 beskriver vi kort de huvudsakliga ändringarna i standarderna och från när de ska tillämpas. Där anger vi också om vi tidigare har publicerat preliminära bedömningar om hur dessa ändringar i IFRS bör påverka våra redovisningsförfattningar.

### 3.1.1 Revidering av RFR 2.2 i januari 2009

Revideringen avser:

- Ändringar i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* och IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* om återsäljbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation, se avsnitt 5.1.
- Ändringar i IFRS 1 *Första gången IFRS tillämpas* och IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* avseende innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag (joint ventures) och intresseföretag, se avsnitt 5.2.
- Årligt förbättringsarbete av IFRS 2008, se avsnitt 5.3.

Revideringen av RFR 2.2 i januari innebär att:

- Ändringarna i IAS 1 och IAS 32 inte föranlett undantag från eller tillägg till IFRS i RFR 2.2.<sup>8</sup>
- Ändringarna i IFRS 1 inte föranlett undantag från eller tillägg till IFRS i RFR 2.2.<sup>9</sup>
- Ändringarna i IAS 27 innebär att punkt 53 utgått samt att hänvisningen till ÅRL som fanns i punkt 54 i RFR 2.2 utgått.
- Inga av de 35 ändringarna i det årliga förbättringsarbetet har föranlett undantag från eller tillägg till IFRS i RFR 2.2.<sup>10</sup>

Ytterligare revideringar av RFR 2.2 har skett i september och november 2009 relaterade till IAS 27. Se avsnitt 3.1.2 och 3.1.3 nedan.

Vår preliminära bedömning är att vi inte behöver göra några undantag från eller tillägg till revideringen av RFR 2.2 i januari 2009 i våra författningar FFFS 2008:25 och 2008:26.<sup>11</sup>

### 3.1.2 Revidering av RFR 2.2 i september 2009

Revideringen avser:

- Omarbetningen av IFRS 3 *Rörelseförvärv* och IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, se avsnitt 5.4.

<sup>8</sup> Se RFR-äm 2008:2

<sup>9</sup> Se RFR-äm 2008:3

<sup>10</sup> Se RFR-äm 2008:3.

<sup>11</sup> Rådet införde ett undantag från IAS 27 punkt 38B och 38C i sin revidering av RFR 2.2 i januari 2009 varför vi i vår preliminära bedömning såg oss föranledda att föreslå undantag från denna i våra författningar. Vi behövde dock inte införa undantaget i våra författningar eftersom Rådet i sin revidering i september 2009 tog bort sitt undantag från IAS 27.

- Tolkningsuttalandet IFRIC 12 *Koncessioner för samhällsservice*, se avsnitt 5.7.
- Tolkningsuttalandet IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastigheter*, se avsnitt 5.8.
- Tolkningsuttalandet IFRIC 16 *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet*, se avsnitt 5.9.

Det finns inte längre några hinder för att tillämpa samtliga paragrafer i IAS 27 som behandlar redovisningen i separata finansiella rapporter (punkt 38-40 och 42-43) på grund av ändringarna som skett i ÅRL om en utökad värdering av finansiella instrument till verkligt värde. Rådet har därför strukit vägledningen i punkt 52 RFR 2.2<sup>12</sup> och gjort följdändringar i punkt 56 och 58.

Rådet har reviderat punkt 6 i RFR 2.2 på grund av omarbetningen av IFRS 3. Ett undantag har införts om att IAS 38 som behandlar värdering av immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod inte ska tillämpas. I stället ska reglerna om avskrivningar i 4 kap. 4 § ÅRL tillämpas.

Rådet har infört undantag från reglerna i IFRS 3 punkt 37-38 samt punkt 53 i en ny punkt i RFR 2.2, 6 A<sup>13</sup>. Reglerna behandlar definitionen av köpeskillingar, redovisning av villkorade köpeskillingar och transaktionskostnader. Ändringen av ÅRL avseende utökade möjligheter att värdera bland annat aktier i dotterföretag till verkligt värde innebär att företag som tillämpar RFR 2 och samtidigt tillämpar IAS 39 kan omvärdera tilläggsköpeskillingar i enlighet med kraven i IFRS 3. Rådet har beslutat att en juridisk person som inom ramen för 4 kap. 14 a-14 c §§ tillämpar IAS 39 får omvärdera skulden till verkligt värde. Rådet har dock valt att kvarstå med ett frivilligt undantag som infördes i revideringen av punkt 6 A i november 2009 då det föreligger osäkerhet om skattekonsekvenserna av att tillämpa IFRS 3 på tilläggsköpeskillingar.

Företag bör tillämpa ändringarna av punkt 6 och 6 A för finansiella rapporter som upprättas per den 1 juli eller senare.

Rådet har ändrat punkt 87 A i RFR 2.2 till att omfatta IFRIC 12. Denna punkt avsåg tidigare IFRIC 13. En följdändring av detta är att punkt 87 B avser IFRIC 13 och punkt 87 C avser IFRIC 14. Revideringen innebär att det inte finns några undantag från eller tillägg till IFRIC 12.

Rådet har infört en ny punkt, 87 D, i RFR 2.2 som anger att det inte finns några undantag från eller tillägg till IFRIC 15.<sup>14</sup>

Rådet har infört en ny punkt, 87 E, i RFR 2.2 som anger att det inte finns några undantag från eller tillägg till IFRIC 16. Företag ska tillämpa 87 E när de upprättar finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> Se RFR-äm 2009:1

<sup>13</sup> Se RFR-äm 2009:1

<sup>14</sup> Se RFR-äm 2008:3

<sup>15</sup> Se RFR-äm 2008:3

Vår preliminära bedömning är att vi inte behöver göra några undantag från eller tillägg till revideringen av RFR 2.2 i september 2009 i våra författningar FFFS 2008:25 och 2008:26.

Se även kommentarer till ändringar i IAS 27 i avsnitt 3.1.1 ovan.

### **3.1.3 Revidering av RFR 2.2 i november 2009**

Revideringen avser:

- Ändringar i årsredovisningslagarna som medger utökad värdering av vissa finansiella instrument till verkligt värde.
- Omarbetningen av IFRS 3 *Rörelseförvärv* avseende negativ goodwill i samband med rörelseförvärv.
- Ändrad ståndpunkt avseende tillämpningen av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*.

Ändringar i ÅRL som medger att andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures får redovisas till verkligt värde innebär att Rådet upphävt punkt 52 och 54 i RFR 2.2. Sammanfattningsvis innebär det att RFR 2.2 inte innehåller några undantag från IAS 27 utan endast ett tillägg i punkt 55 som är föranledd av upplysningskrav i ÅRL och att det inte längre finns några undantag från eller tillägg till IAS 28 och IAS 31.

IFRS 3 anger att om de förvärvade nettotillgångarnas verkliga värde överstiger köpeskillingen (negativ goodwill) så ska detta överskott intäktsföras direkt. Genom sambandet mellan redovisning och beskattning så beskattas denna intäktsföring omedelbart och medför en skillnad jämfört med företag som tillämpar RR 1:00<sup>16</sup>. Med anledning av att beskattningssituationen blir annorlunda beroende på vilken normgivning som tillämpas har Rådet reviderat punkt 6<sup>17</sup> i RFR 2.2 och gjort ett tillägg som anger att IFRS 3 punkt 34 avseende negativ goodwill inte behöver tillämpas. Rådet har angivit vilka regler som istället får tillämpas. Tillägget får tillämpas med omedelbar verkan.

Rådet har gjort en översyn av RFR 2 i syfte att säkerställa att de räkningar som noterade juridiska personer presenterar i möjligaste mån ska överensstämma med de räkningar som presenteras för koncernen. Översynen har inneburit att punkt 14 i RFR 2.2<sup>18</sup> reviderats så att en rapport över totalresultat i tillägg till en resultaträkning ska presenteras. Rådet anser inte att huvudalternativet i IAS 1, en enda rapport över totalresultatet, är förenlig med svensk lag. Företag ska därför tillämpa alternativ 2 i IAS 1. Rådet anser också att svensk lag inte tillåter andra beteckningar än resultaträkning och balansräkning. Rådet har vidare förtydligat att juridiska personer omfattas av kravet i IAS 1 på en ingående balansräkning för den tidigaste jämförelseperioden, vid retroaktiv tillämpning av redovisningsprinciper, retroaktiv omräkning eller omklassificering. Ändringen i RFR 2.2 gäller för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2010 eller senare.

I RFR 2.3 har punkt 18 utgått som är en referens till 5 kap. 14 § ÅRL om att ett aktiebolags eget kapital ska delas upp i bundet och fritt eget kapital.

<sup>16</sup> Redovisningsrådets rekommendation om koncernredovisning

<sup>17</sup> Se RFR-äm 2009:1

<sup>18</sup> Se RFR-äm 2009:1

Vissa lättnader finns i FFFS 2008:25 (2 kap. allmänna råd 3 d) och FFFS 2008:26 (2 kap. allmänna råd 3 h) avseende upplysningar om eget kapital för att undvika dubblering av information. Lättnaderna innebär att upplysningar om eget kapital enligt 5 kap. 1 och 2 §§ ÅRKL respektive 5 kap. 1 och 4 §§ ÅRFL inte behöver lämnas i not till den del informationen ingår i en rapport över förändring i eget kapital, om en notupplysning lämnas med hänvisning till denna rapport.

Vår preliminära bedömning är att vi inte bör göra något undantag från eller tillägg till Rådets revidering av RFR 2.2 i november 2009 i våra författningar FFFS 2008:25 och 2008:26.

### **3.1.4 Revidering av RFR 2.2 i december 2009**

Revideringen avser:

- Omarbetning av IFRS 1 *Första gången IFRS tillämpas*, se avsnitt 5.5.
- Ändringar av IFRS 4 *Försäkringsavtal*, IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*, IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* och IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, se avsnitt 5.6.
- Tolkningsuttalande IFRIC 17 *Utdelning av sakvärden till ägare*, se avsnitt 5.10.
- Tolkningsuttalande IFRIC 18 *Överföring av tillgångar från kunder*, se avsnitt 5.11.

Rådet har reviderat hänvisningarna i RFR 2.2 punkt 4 som en konsekvens av ny numrering i IFRS 1.<sup>19</sup> Inga ändringar i sak har skett.

Ändringarna<sup>20</sup> i standarderna om finansiella instrument har inte föranlett undantag från eller tillägg till IFRS i RFR 2.2.

Rådet har infört en ny punkt, 87 F, i RFR 2.2 om ett fullständigt undantag från IFRIC 17. Redovisning av utdelning som avser icke-kontanta tillgångar enligt IFRIC 17 är en bruttoredovisning. Rådets bedömning är att denna bruttometod inte är förenligt med 17 kap. 3 § ABL. Förarbetena till ABL anger att det är nettometoden som ska användas.<sup>21</sup> Nettometoden innebär att man utgår från tillgångens bokförda värde och inte dess verkliga värde. Nettoeffekten vid en redovisning av en sakutdelning med netto och bruttometoden blir desamma vid slutreglering. IFRIC 17 innebär dock att skulden redovisas som en reduktion av eget kapital innan en motsvarande omvärdering sker av tillgången. Rådet bedömer att det kan innebära att utdelningsbeloppet inkräktar på det bundna egna kapitalet vid redovisning av skulden. Detta kan framförallt ske när det är en väsentlig skillnad mellan bokfört värde på tillgången och dess verkliga värde. Följdändringen i IFRS 5 har inte föranlett inte någon åtgärd i RFR 2 eftersom RFR 2 har ett generellt undantag för det presentationsformat som IFRS 5 föreskriver. Rådet anser dock att upplysningskraven enligt IFRS 5 även fortsättningsvis ska gälla.

Rådet har infört en ny punkt, 87 G, i RFR 2.2 som anger att det inte finns några undantag eller tillägg från IFRIC 18.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Se RFR-äm 2009:1

<sup>20</sup> Se utkast till ändringsmeddelande RFR-ri 2009:2

<sup>21</sup> Se RFR-äm 2009:1

<sup>22</sup> Se RFR-äm 2009:1

Vår preliminära bedömning är att vi inte behöver göra några undantag från eller tillägg till revideringen av RFR 2.2 i december 2009 i våra författningar FFFS 2008:25 och 2008:26.

Vi har hänvisningar till IFRS 1 i 2 kap. allmänna råd 4 e respektive 4 f i FFFS 2008:25 och 2008:26 avseende lättnader för onoterade institut och försäkringsföretag i deras redovisning för juridisk person. Dessa hänvisningar kommer som en konsekvens av den nya numreringen i IFRS 1 att uppdateras.

### 3.2 Övriga ändringar

Utöver ändringar i RFR 2 som är relaterade till ändringar i IFRS och IFRIC har Rådet gjort vissa förtydliganden.

#### *Ändringar i ÅRL om revisionsarvoden (punkt 20 A)*

Årsredovisningslagen (5 kap. 21 §) har förtydligats avseende upplysningar om revisionsarvoden. Upplysningarna ska lämnas om den sammanlagda ersättningen för räkenskapsåret till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Särskilda uppgifter ska lämnas om hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamheten utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster.

Ändringen i ÅRL ska tillämpas första gången för det räkenskapsår som påbörjas närmast efter den 30 juni 2009.

Rådet har gjort ett tillägg i punkt 20 A om att dessa uppgifter ska lämnas i RFR 2.3.

Reglerna i 5 kap. 21 § ÅRL gäller även finansiella företag genom hänvisning från 5 kap. 1 § i ÅRKL och ÅRFL.

Vår preliminära bedömning är att det inte krävs några undantag från eller tillägg till RFR 2.3 i FFFS 2008:25 och 2005:26 på grund av ändringarna avseende upplysningar om ersättning till revisorer.

## 4. Uttalanden från Rådet (UFR)

FI:s preliminära bedömning är att vi inte bör införa några tillägg till eller undantag från ändringarna i UFR 8 om redovisning av eget kapital i koncern i våra redovisningsförfattningar.

FI hänvisar i 2 kap. allmänna råd punkt 2 samt i 7 kap. 3 § allmänna råd i FFFS 2008:25 och 7 kap. 3 § allmänna råd i FFFS 2008:26 till Uttalanden från Rådet för finansiell rapportering (UFR).

Rådet har uppdaterat UFR i januari 2010. Den ändring som skett jämfört med UFR utgiven 2008 är att UFR 8 *Redovisning av eget kapital i koncern*

har anpassats till de antagna ändringarna av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*.

Vår preliminära bedömning är att det inte krävs några undantag från eller tillägg till den uppdaterade UFR 8 i FFFS 2008:25 och 2008:26. Detta innebär att finansiella företag bör tillämpa UFR 8 i koncernredovisningen.

## 5. Standarder och tolkningar som EU antagit 2009

EU har antagit följande ändringar av standarder och tolkningar mellan utgåvorna av RFR 1.2 och RFR 1.3 respektive RFR 2.2 och RFR 2.3.

Tabell 1

Standard/ tolkning		Utgiven av IASB/IFRIC	Antagen av EU	Ändring
IFRS 1	Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas	2008-11-27	2009-11-25	Omarbetad.
IFRS 1	Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas	2008-05-22	2009-01-23	Ändring på grund av ändringar i IAS 27.
IFRS 3	Rörelseförvärv	2008-01-10	2009-06-03	Omarbetad.
IFRS 4	Försäkringsavtal	2009-03-05	2009-11-27	Ändringar i upplysningar om värdering till verkligt värde och likviditetsrisker på grund av att IFRS 7 ändrats.
IFRS 7	Finansiella instrument: Upplysningar	2009-03-05	2009-11-27	Ändringar i upplysningar om värdering till verkligt värde och likviditetsrisker.
IFRS 7	Finansiella instrument: Upplysningar	2008-11-27	2009-09-09	Ändring i ikraftträdande och övergångsregler vid omklassificeringar.
IAS 1	Utformning av finansiella rapporter	2008-02-14	2009-01-21	Ändringar avseende inlösbare finansiella instrument och skyldigheter som uppkommer vid likvidation.
IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter	2008-01-10	2009-06-03	Ändringar på grund av att IFRS 3 har omarbetats avseende rörelseförvärv och förändringar i ägarintressen.
IAS 27	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter	2008-05-22	2009-01-23	Ändringar avseende anskaffningsvärde, omorganisering och verksamhetsstruktur.
IAS 32	Finansiella instrument: Klassifi-	2009-10-08	2009-12-23	Ändringar avseende

Standard/ tolkning		Utgiven av IASB/IFRIC	Antagen av EU	Ändring
	cering			klassificering av teckningsrätter.
IAS 32	Finansiella instrument: Klassificering	2008-02-14	2009-01-21	Ändringar avseende återsäljbara finansiella instrument och skyldigheter som uppkommer vid likvidation.
IAS 39	Finansiella instrument: Redovisning och värdering	2009-03-12	2009-11-30	Ändringar avseende omvärdering av inbäddade derivat.
IAS 39	Finansiella instrument: Redovisning och värdering	2008-07-31	2009-09-15	Ändring avseende poster berättigande för säkringsredovisning.
IAS 39	Finansiella instrument: Redovisning och värdering	2008-11-27	2009-09-09	Ändring i ikraftträdande och övergångsregler vid omklassificeringar.
IFRIC 9	Omvärdering av inbäddade derivat	2009-03-12	2009-11-30	Ändringar avseende omvärdering av inbäddade derivat.
IFRIC 12	Koncessioner för samhällsservice	2006-11-30	2009-03-25	Ny tolkning.
IFRIC 15	Avtal om uppförande av fastigheter	2008-07-03	2009-07-22	Ny tolkning.
IFRIC 16	Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet	2008-07-03	2009-06-04	Ny tolkning.
IFRIC 17	Utdelningar av sakvärden till ägare	2008-11-27	2009-11-26	Ny tolkning.
IFRIC 18	Överföring av tillgångar från kunder	2009-01-29	2009-11-27	Ny tolkning.
	Årligt förbättringsarbete <i>Ändring i:</i> IFRS 1, IFRS 5, IFRS 7, IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 8, IAS 10, IAS 16, IAS 19, IAS 20, IAS 23, IAS 27, IAS 28, IAS 29, IAS 31, IAS 32, IAS 34, IAS 36, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41.	2008-05-22	2009-01-23	Årlig revidering / förbättringar i diverse standarder.

Nedan följer kortfattade beskrivningar av ändringar i standarder och tolkningar som EU antagit 2009 och som Rådet beaktat i RFR 1.3 och RFR 2.3.

## 5.1 Ändringar i IAS 1 och IAS 32 utgiven 14 februari 2008

IASB ändrade IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* och IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* den 14 februari 2008. Ändringen innebär att återsäljbara finansiella instrument och vissa skyldigheter som uppkommer vid likvidation, trots att de uppfyller definitionen av en skuld, ska klassifice-

ras som eget kapital. Ytterligare upplysningar ska lämnas beträffande dessa instrument.

EU antog ändringarna den 21 januari 2009 och de ska tillämpas för räkenskapsår som inleds senast 1 januari 2009.

Vi har beskrivit ändringarna i IAS 1 och IAS 32 i promemorian med FI:s preliminära bedömningar *Ändringar i IAS 32 och IAS 1* daterad 2008-06-18. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

## 5.2 Ändringar i IFRS 1 och IAS 27 utgiven 22 maj 2008

IASB ändrade IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* och IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*. Ändringarna publicerades den 22 maj 2008 och avser redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag (joint ventures) och intresseföretag.

EU antog ändringarna den 23 januari 2009 och de ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2008.

Ändringen av IFRS 1 gör det möjligt för en förstagångstillämpare att i sina separata finansiella rapporter (det vill säga i redovisningen för den juridiska personen), som antaget anskaffningsvärde för ett innehav i dotterföretag, joint ventures eller intresseföretag, använda antingen det verkliga värdet vid tidpunkten för företagets övergång till IFRS eller värdet enligt tidigare redovisningsprinciper vid denna tidpunkt.

Definitionen av anskaffningsvärdemetoden har tagits bort i IAS 27. Investorer måste redovisa all utdelning från dotterföretag, joint ventures eller intresseföretag som intäkter i sina separata finansiella rapporter.

Ändringarna av IAS 27 klargör också hur innehavet ska bestämmas enligt IAS 27 när ett moderföretag omorganiserar koncernens verksamhetsstruktur genom att etablera ett nytt företag som moderföretag och detta nya företag får bestämmande inflytande över det ursprungliga moderföretaget genom att egetkapitalinstrument utfärdas i utbyte mot befintliga egetkapitalinstrument i det ursprungliga moderföretaget (punkt 38B och 38C).

Vi har beskrivit ändringarna i IFRS 1 och IAS 27 i promemorian med våra preliminära bedömningar *Ändrade rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering* daterad 2009-05-20. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

## 5.3 Årligt förbättringsarbete utgiven 22 maj 2008

IASB har inom ramen i sitt årliga förbättringsarbete för att förenkla och förtydliga de internationella redovisningsstandarderna infört 35 förbättringar i olika IFRS utgivna den 22 maj 2008. Förbättringarna avser ändringar som

påverkar presentation, redovisning eller värdering samt ändringar av terminologi och redaktionella ändringar.

EU antog ändringarna den 23 januari 2009. Ändringarna i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* och IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2009. Övriga ändringar ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2008.

Vi har beskrivit ändringarna föranledda av årligt förbättringsarbete 2008 i promemorian med våra preliminära bedömningar *Ändrade rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering* daterad 2009-05-20. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

#### **5.4 IFRS 3 och IAS 27 utgiven 10 januari 2008**

IASB har omarbetat IFRS 3 *Rörelseförvärv* samt gjort ändringar i IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*. Ändringarna publicerades den 10 januari 2008. I den omarbetade IFRS 3 fastställs principer för hur en förvärvare, i samband med rörelseförvärv, ska redovisa och värdera de olika element (till exempel identifierbara tillgångar, övertagna skulder, innehav utan bestämmande inflytande och goodwill) som hör samman med den redovisningsmässiga hanteringen av förvärvet. I IFRS 3 fastställs också vilka upplysningar som ska lämnas beträffande transaktionerna.

Ändringarna i IAS 27 preciserar under vilka omständigheter ett företag ska utarbeta koncernredovisning, hur moderföretag ska redovisa ändringar av sina ägarintressen i dotterföretag samt hur förluster i ett dotterföretag ska fördelas mellan innehavare med bestämmande inflytande respektive utan bestämmande inflytande.

EU antog ändringarna den 3 juni 2009 och de ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2009. Om den omarbetade IFRS 3 tillämpas tidigare ska även ändringarna i IAS 27 tillämpas.

Den omarbetade IFRS 3 har medfört följdändringar av IFRS 1, IFRS 2, IFRS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 28, IAS 32, IAS 33, IAS 34, IAS 36, IAS 37, IAS 38, IAS 39 samt IFRIC 9.

Ändringarna i IAS 27 har medfört följdändringar av IFRS 1, IFRS 4, IFRS 5, IAS 1, IAS 7, IAS 14, IAS 21, IAS 28, IAS 31, IAS 32, IAS 33, IAS 39 samt SIC 7.

Vi har beskrivit ändringarna avseende omarbetningarna av IFRS 3 och IAS 27 i promemorian med våra preliminära bedömningar *Ändringar av redovisningsstandarderna IFRS 3 och IAS 27* daterad 2009-07-01. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

## 5.5 IFRS 1 utgiven 27 november 2008

IASB har omarbetat IFRS 1. Ändringarna publicerades den 27 november 2008. Syftet är att standarden ska bli mer lättanvänd och enklare att ändra i framtiden. Vissa föråldrade övergångsregler har tagits bort och smärre ändringar har gjorts av formuleringar, inget har dock ändrats i sak. Standarden ska tillämpas från den första juli 2009 enligt IASB och tidigare tillämpning är tillåten. Eftersom EU inte antagit standarden förrän den 25 november 2009 har de förlängt övergångstiden till att omarbetningen av IFRS 1 ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2009.

Vi har tidigare inte publicerat några preliminära bedömningar om hur omarbetningen av IFRS 1 bör påverka våra redovisningsföreskrifter utan dessa framgår i våra preliminära bedömningar tidigare i dokumentet om tillägg till och undantag från ändringar i RFR 1 och RFR 2.

## 5.6 Ändringar i standarder om finansiella instrument

IASB har publicerat följande ändringar avseende finansiella instrument som har antagits av EU under 2009.

Ändrad standard	Avser	Publicerad av IASB	Antagen av EU
IAS 39 och IFRS 7	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	2008-11-27	2009-09-09
IAS 39	Poster berättigande för säkringsredovisning	2008-07-31	2009-09-15
IFRS 4 och IFRS 7	Ökade upplysningar om värdering till verkligt värde	2009-03-05	2009-11-27
IFRIC 9 och IAS 39	Omvärdering av inbäddade derivat	2009-03-12	2009-11-30
IAS 32	Klassificering av teckningsrätter	2009-10-08	2009-12-23

Vi har beskrivit dessa ändringar samt hur de påverkar våra författningar FFFS 2008:25 och 2008:26 i en promemoria med våra preliminära bedömningar Ändringar i IFRS 4, IFRS 7, IAS 32 och IAS 39 daterad 2010-03-19. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

## 5.7 IFRIC 12 Koncessioner för samhällservice

IASB publicerade den 30 november 2008 IFRIC 12 *Koncessioner för samhällsservice*.<sup>23</sup> Tolkningsuttalandet klargör hur den infrastruktur som koncessioner för samhällsservice avser ska tas upp i koncessionshavarens redo-

<sup>23</sup> I kommissionens förordning (EG) nr 254/2009 benämns IFRIC-tolkningen *Koncessioner för samhällsservice*. I bilagan till förordningen är benämningen *Avtal om ekonomiska eller samhälls-tjänster*.

visning. I tolkningen klargörs också hur man skiljer mellan de olika etapperna i en koncession för samhällsservice (uppförande- respektive driftsfas) och hur inkomster och utgifter bör redovisas i de olika fallen. Tolkningen skiljer mellan två olika sätt att redovisa infrastruktur och därtill hänförliga inkomster och utgifter (som finansiella tillgångar respektive immateriella tillgångar) beroende på hur stor osäkerhet som råder om koncessionshavarens framtida inkomster.

IFRIC 12 har även inneburit ändringar av IFRS 1 *Första gången International Reporting Standards tillämpas* (punkt 9 och 12 a), IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal* (punkt 4) och SIC 29 *Upplysningar om koncessioner om samhällsservice* (punkt 1-6 och 6A).

EU antog IFRIC 12 den 25 mars 2009 och den ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsåret som inleds efter den dag då förordningen träder ikraft. Förordningen träder i kraft den tredje dagen efter att den har offentliggjorts i Europeiska unionens officiella tidning<sup>24</sup>. Det vill säga räkenskapsår som inleds efter den 29 mars 2009.

Vi har beskrivit reglerna i IFRIC 12 i promemorian med våra preliminära bedömningar *Tolkningsuttalanden från IFRIC* daterade 2008-06-19. Promemorian finns tillgänglig under [www.fi.se/redovisning](http://www.fi.se/redovisning).

## 5.8 IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastigheter

IASB publicerade den 3 juli 2008 IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastigheter*. Tolkningsuttalandet ger förtydliganden och vägledning om när en intäkt från uppförandet av fastigheter bör redovisas, och i synnerhet om huruvida ett avtal om uppförande faller inom tillämpningsområdena för IAS 11, *Entreprenadavtal*, eller IAS 18, *Intäkter*.

Tolkningsuttalandet tillämpas på redovisning av intäkter och tillhörande kostnader av företag som åtar sig att uppföra fastigheter direkt eller genom underentreprenörer. Avtalen som tolkningsuttalandet avser är avtal om uppförande av fastighet. Utöver uppförandet av fastighet kan sådana avtal även innefatta leverans av andra varor och tjänster.

Fastställandet av om ett avtal om uppförande av fastighet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18 beror på villkoren för avtalet och alla omgivande fakta och omständigheter.

EU antog IFRIC 15 den 22 juli 2009 och den ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2009.

Vi har tidigare inte publicerat några preliminära bedömningar om hur IFRIC 15 bör påverka våra redovisningsföreskrifter utan dessa framgår i våra preliminära bedömningar tidigare i dokumentet om tillägg till och undantag från ändringar i RFR 1 och RFR 2.

<sup>24</sup> Publiceringen har skett den 26 mars 2009

## 5.9 IFRIC 16 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

IASB publicerade den 3 juli 2008 IFRIC 16, *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet*. Tolkningsuttalandet förtydligar hur kraven i IAS 21 och IAS 39 ska tillämpas då ett företag säkrar utländska valutarisker som orsakas av dess nettoinvesteringar i utlandsverksamheter.

Uttalandet klargör:

- att säkringsredovisning av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet endast får avse valutakursdifferenser som uppkommer mellan moderbolagets och utlandsverksamhetens funktionella valutor,
- att säkringsinstrumentet inte behöver innehas av moderbolaget utan får innehas av vilken enhet som helst inom en koncern (dock inte den säkrade utlandsverksamheten) så länge kraven på identifiering, dokumentation och effektivitet i IAS 39 är uppfyllda,
- vilka belopp som ska resultatföras vid avyttring av utlandsverksamheten.

EU antog IFRIC 16 den 4 juni 2009 och den ska tillämpas från och med den första dagen av det första räkenskapsåret som inled efter den 30 juni 2009.

Med anledning av EU:s godkännande av IFRIC 16 har Rådet i september 2009 reviderat<sup>25</sup> RFR 2.2. Revideringen består av ett tillägg om att IFRIC 16 ska tillämpas vid utformningen av finansiella rapporter som avser räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare och att tidigare tillämpning uppmuntras.

IASB har publicerat Improvements to IFRSs 2009-04-16 (årliga uppdateringar). I denna har lydelsen av den andra punkten ovan ändrats genom att begränsningen om att det inte gäller den säkrade utlandsverksamheten tagits bort. Ändringen är antagen av EU 2010-03-23.

Vi har tidigare inte publicerat några preliminära bedömningar om hur IFRIC 16 bör påverka våra redovisningsföreskrifter utan dessa framgår i våra preliminära bedömningar tidigare i dokumentet om tillägg till och undantag från ändringar i RFR 1 och RFR 2.

## 5.10 IFRIC 17 Utdelning av sakvärden till ägare

IASB publicerade den 27 november 2008 IFRIC 17 *Utdelning av sakvärden till ägare*.<sup>26</sup> Tolkningsuttalandet ska ge förklaringar och vägledning om hur utdelning av sakvärden (värdeöverföringar av icke-kontanta tillgångar) till en företagsägare ska hanteras i redovisningen. IFRIC 17 innebär att även IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* har kompletterats med tre nya punkter (5A, 8 och 12A) samt att punkt 13 om utdelningar i IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* har ändrats.

<sup>25</sup> Se RFR-äm 2008:3

<sup>26</sup> I kommissionens förordning (EG) nr 1142/2009 benämns IFRIC-tolkningen *Utdelning av sakvärden till ägare* i bilagan till förordningen är benämningen *Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare*.

EU antog IFRIC 17 samt ändringarna i IFRS 5 och IAS 10 den 26 november 2009 och de ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 oktober 2009.

Uttalandet berör företag som ska dela ut icke-kontanta tillgångar till ägarna, t.ex. materiella anläggningstillgångar, verksamheter enligt definitionen i IFRS 3, ägarandelar i ett annat företag, avyttringsgrupper enligt definitionen i IFRS 5 eller värdeöverföringar som ger ägare möjlighet att välja mellan att antingen erhålla icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning.

Uttalandet omfattar dock inte utdelningar till part under samma bestämmande inflytande. Det gäller heller inte när ett företag delar ut en del av sina ägarandelar i ett dotterföretag men behåller det bestämmande inflytandet över dotterföretaget.

Uttalandet klargör när ett företag ska redovisa en obetald utdelning, hur ett företag ska värdera en obetald utdelning samt redovisningen vid regleringen av den obetalda utdelningen av en eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet av utdelningen.

En framtida utdelning av icke-kontanta tillgångar ska redovisas (skuldföras) när den har godkänts på erforderligt sätt. Normalt är detta då en föreslagen utdelning har godkänts av bolagsstämman. När ett motsvarande godkännande inte krävs, ska utdelningen redovisas när den tillkännages.

Skulden (den obetalda utdelningen) ska uppgå till verkligt värde av de tillgångar som omfattas. Denna skuld ska sedan omvärderas vid varje rapporteringstillfälle, samt vid tidpunkten för utdelningen. Om företaget ger ägarna en möjlighet att erhålla en alternativ kontantutdelning eller en icke-kontant tillgång ska företaget uppskatta skulden genom beaktande av både det verkliga värdet för varje alternativ och sannolikheten för att ägarna väljer något av alternativen.

Värdoförändringar av skulden ska redovisas direkt mot eget kapital som justering av det belopp ska delas ut. När företaget reglerar den obetalda utdelningen ska eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för den obetalda utdelningen (skulden) redovisas över resultaträkningen.

Uttalande innehåller även krav på upplysningar om värdoförändringar av skulden (den obetalda utdelningen). Om kriterierna för skuldredovisning uppfylls efter en bokslutstidpunkt men innan de finansiella rapporterna har utfärdats, ska dessutom upplysning lämnas om karaktären på den tillgång som ska delas ut, det redovisade värdet, uppskattat verkligt värde vid bokslutstidpunkten samt information om den metod som användes för att fastställa det verkliga värdet.

Ändringen i IFRS 5 innebär att tillgångar som ska delas ut ska klassificeras som tillgångar tillgängliga för utdelning från och med det tillfälle när det är mycket sannolikt att de kommer att delas ut (vilket kan vara tidigare än kriterierna för skuldföring av den framtida utdelningen av icke-kontanta tillgång-

är uppfyllda). Tillgångarna ska då redovisas till det lägsta av det redovisade värdet och verkligt värde minskat med kostnaderna för att dela ut dem.

IFRS 5 är, till skillnad från IFRIC 17, tillämplig på sakutdelningar mellan företag under bestämmande inflytande.

Ändringen i IAS 10 punkt 13 anger att om utdelningar fastställts efter rapportperioden men innan de finansiella rapporterna godkänts så redovisas inte utdelningen som en skuld per rapportperiodens slut eftersom det inte finns någon förpliktelse per den tidpunkten. Upplýsningar ska dock lämnas om sådan utdelning i noterna enligt IAS 1.

Vi har tidigare inte publicerat några preliminära bedömningar om hur IFRIC 17 bör påverka våra redovisningsföreskrifter utan dessa framgår i våra preliminära bedömningar tidigare i dokumentet om tillägg till och undantag från ändringar i RFR 1 och RFR 2.

## 5.11 IFRIC 18 Överföring av tillgångar från kunder

IASB publicerade den 29 januari 2009 IFRIC 18 *Överföring av tillgångar från kunder*. Tolkningsuttalandet ska ge förklaringar och vägledning avseende hur bokföringen av överföringar av egendom, anläggningar och utrustning från kunder, eller av kontanter för förvärv eller konstruktioner av egendom, anläggningar och utrustning ska hanteras. Utgivandet av IFRIC 18 innebär även vissa ändringar i bilaga D (D1 och D24) till IFRS 1 *Första gången IFRS tillämpas (enligt omarbetning 2008)*.

EU antog IFRIC 18 samt ändringarna i IFRS 1 den 27 november 2009 och ska tillämpas senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 oktober 2009.

Tolkningsuttalandet tydliggör redovisningskraven för avtal enligt vilka ett företag erhåller en materiell anläggningstillgång av en kund, i utbyte mot att företaget ansluter kunden till ett nät eller för att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller för att göra båda delarna. Tolkningen behandlar även de fall företaget erhåller likvida medel från kunden för uppförandet eller förvärvandet av en sådan tillgång samt fall då tillgången erhålls av någon annan än kunden.

Tolkningsuttalandet gäller inte avtal i vilka överföringen är antingen ett statligt bidrag enligt IAS 20 eller infrastruktur som används i ett avtal om ekonomiska eller samhälliga tjänster som faller inom tillämpningsområdet för IFRIC 12.

Enligt IFRIC 18 ska det mottagande företaget bedöma om den överförda tillgången uppfyller *föreställningsramens* definition av tillgång (punkt 49 a). Om definitionen av tillgång är uppfylld ska företaget redovisa tillgången som en materiell anläggningstillgång enligt punkt 7 i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och beräkna anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället till tillgångens verkliga värde enligt punkt 24 i IAS 16.

Motposten till tillgången i redovisningen är enligt uttalandet intäkt, vilken ska redovisas enligt IAS 18 *Intäkter*. I många fall innebär det att det mottagande företaget ska redovisa en förutbetalad intäkt, dvs. en skuld för ett framtida åtagande att leverera varor eller tjänster. I fall med löpande leverans av varan eller tjänsten ska intäkten periodiseras över avtalstiden. Om avtalsperioden inte är preciserad ska intäkten redovisas över en period som inte överstiger nyttjandeperioden för den överförda tillgången som används för att tillhandahålla den löpande tjänsten.

Vi har tidigare inte publicerat några preliminära bedömningar om hur IFRIC 18 bör påverka våra redovisningsföreskrifter utan dessa framgår i våra preliminära bedömningar tidigare i dokumentet om tillägg till och undantag från ändringar i RFR 1 och RFR 2.