



FINANSBOLAGENS FÖRENING

Bilaga till God sed nr 3 i finansbolag Redovisning av leasing

Redovisningsregler för leasing - en översikt

Innehåll

1. Internationella normer IFRS/IAS	2
1.1. IAS 17	2
2. EG:s IAS-förordning	3
3. Lagstiftning	3
4. Offentlig normgivning	4
4.1. Bokföringsnämnden (BFN)	4
4.2. Finansinspektionen	6
4.3. Statlig respektive kommunal redovisning	7
5. Övrig normgivning	8
5.1. Rådet för finansiell rapportering (RFR)	8
5.2. God sed	9
6. BFNAR 2000:4 eller RR 6:99?	10

1. Internationella normer IFRS/IAS

I andra länder används omväxlande en risk- och fördelsmodell (i huvudsak i anglosaxiska länder och bl.a. Tyskland och Holland) och principen om den civilrättsliga äganderätten (bl.a. i ett antal latinska länder).

Det finns även internationella redovisningsstandarder: International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna utfärdas av *International Accounting Standards Board*, IASB (tidigare *International Accounting Standards Committee*, IASC).

IASB finansieras, förutom genom bidrag från olika organisationer och storföretag, till en inte obetydlig del genom bidrag från de globala revisionsbyråerna. IASB är ett privat organ som verkar för en internationell harmonisering av de redovisningsprinciper som används i världen. IASB:s standarder kompletteras av tolkningsuttalanden från *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC).

Som framgår av förordet till FAR SRS svenska utgåva av IFRS/IAS är standarderna och deras tillämpning föremål för en livlig debatt. Detta gäller inte minst det pågående projektet angående en ny redovisningsstandard för leasing som IASB sedan år 2006 driver tillsammans med *United States Financial Standard Board* (FASB). Mot bakgrund av vad som hittills framkommit (januari 2009) om projektet och den s.k. Right of Use-modellen har det från kvalificerade bedömare anförts att den nya standarden skulle medföra påtagliga nackdelar för näringslivet, inte minst för leasetagarna.

1.1. IAS 17

IASB antagit IAS 17 Leasingavtal. IAS 17 bygger på en risk- och fördelsmodell. IAS 17 är omfattande och komplex. Enligt standarden är ett leasingavtal antingen finansiellt eller operationellt. Ett *finansiellt leasingavtal* definieras i standarden som:

”ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är finansiellt är ett operationellt leasingavtal.”

Standarden innehåller ett avancerat system för att avgöra huruvida ett leasingavtal är att klassificera som ”finansiellt” eller ”operationellt”. I de fall avtalet är ”finansiellt” skall leasetagaren i balansräkningen redovisa leasingobjektet som en tillgång och utestående framtida leasingavgifter som en skuld. Leasegivaren skall i motsvarande fall redovisa en fordran mot leasetagaren i stället för leasingobjektet. I denna del bygger rekommendationen på principen att leasingobjekt skall redovisas i balansräkningen hos den part som enligt leasingavtalet i allt väsentligt innehar de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt.

Kravet på tillämpning av IAS 17 för noterade företag är globalt vilket har medfört att risk- och fördelsmodellen har spridits även till onoterade företag.

2. EG:s IAS-förordning

Enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (IAS-förordningen) skall fr.o.m. den 1 januari 2005, företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad inom EU, upprätta koncernredovisning i enlighet med av Europakommissionen (EU) antagna IFRS/IAS.

Noterade företags koncernredovisning skall således på grund av IAS-förordningen upprättas i enlighet med bl.a. IAS 17 Leasingavtal.

Juridiska personer skall däremot liksom tidigare upprätta sina årsredovisningar enligt årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, eller lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL). ÅRL och ÅRKL har anpassats för att möjliggöra tillämpning av IFRS/IAS. Frivillig tillämpning är således tillåten. Jfr. även vad som framgår i föreningens God sed nr 3 *Redovisning av leasing* under rubriken " *Tillämpning av IAS 17*" , respektive under rubriken " *Redovisning av leasing i kreditinstitut*".

3. Lagstiftning

Lagstiftningen innehåller inga särskilda regler om redovisning av leasingavtal. Således skall redovisning av leasingavtal ske enligt lagstiftningens huvudregler. I ÅRL föreskrivs bl.a:

- att årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt i enlighet med god redovisningssed (2 kap. 2 §)
- att balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av bolagets ställning och resultat. Om det behövs för att ge en rättvisande bild, skall det lämnas tilläggsupplysningar. Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall i en not lämnas upplysning om detta och om skälen för avvikelsen (2 kap. 3 §)
- att balansräkningen i sammandrag skall redovisa bolagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Ställda panter och ansvarsförbindelser skall tas upp inom linjen (3 kap. 1 §)
- att med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i rörelsen. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång (4 kap. 1 §)
- samt att anläggningstillgångar skall tas upp till belopp motsvarande utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet). Härifrån gäller vissa undantag som dock är utan intresse i detta sammanhang (4 kap. 3 §).

Enligt ÅRKL gäller ovanstående genom hänvisning till ÅRL även för kreditinstitut.

Årsredovisningslagarna medger således att leasingavtal redovisas antingen enligt den civilrättsliga äganderätten eller enligt en risk- och fördelsmodell, i detta sammanhang bortses från vad som gäller för noterade företags koncernredovisning enligt IAS-förordningen.

4. Offentlig normgivning

För redovisning gäller vissa kompletterande normer utöver dem som utfärdats genom lag. Därvid har Redovisningskommittén i sitt slutbetänkande (SOU 1996:157) angivit att staten bör ha det övergripande ansvaret för normgivningen på redovisningsområdet och att detta ansvar bör läggas på Bokföringsnämnden (BFN).

BFN har beslutat dels BFNAR 2000:4 *Redovisning av leasingavtal* och dels BFNAR 2000:2 *Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden*. Därjämte har BFN givit ut BFNAR 2004:4 *Redovisning vid förvärv av leasad tillgång* samt BFNAR 2006:1 *Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut*. BFN har även antagit BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktiebolag*.

Vidare har Finansinspektionen med författningsstöd utfärdat föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2008:25) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag.

4.1. Bokföringsnämnden (BFN)

I BFNAR 2000:4 *Redovisning av leasingavtal* anges hur RR 6:99 skall tillämpas i näringsdrivande onoterade företag som inte har valt att tillämpa RR 6:99. De allmänna råden skall dessutom tillämpas när ett sådant företag upprättar koncernredovisning.

BFNAR 2000:4 motsvarar RR 6:99 med de undantag som uttryckligen anges. Någon skillnad i sak därutöver är inte avsedd. I BFNAR 2000:4 görs undantag från merparten av bestämmelserna i RR 6:99. Vad som återstår är endast föreskriften om kostnadsföring av leasingavgiften vid operationella leasingavtal (punkt 26 och 27), merparten av andra bestämmelser om operationella leasingavtal (punkt 42 – 48 och 50) samt något om sale and lease back (punkt 51, 54 – 56 och 59).

I motsats till vad som sägs i IAS 17 och RR 6:99 om klassificering av leasingavtal och om finansiella leasingavtal anges i BFNAR 2000:4 att varken leasetagare eller leasegivare skall göra åtskillnad mellan finansiella och operationella leasingavtal i bokföringen. Alla leasingavtal skall således redovisas som om de vore operationella. Bestämmelser finns också om en begränsad upplysningskyldighet bl.a. om att BFNAR 2000:4 tillämpas.

I BFNAR 2000:4 konstateras att:

”Leasingavtal kan utformas på många olika sätt. Att klarlägga och redovisa den ekonomiska innebörden av ett avtal kan vara komplicerat och resurskrävande. Särskilda regler för beskattning på basis av sådan redovisning saknas eller är ofullständiga. Starka skäl talar därför för att företag som inte har så stora resurser och som har en begränsad

intressekrets redovisar alla leasingavtal, såväl finansiella som operationella på ett och samma sätt. Mot bakgrund av detta anges i BFN:s allmänna råd att alla leasingavtal skall redovisas som operationella leasingavtal.”

Sammanfattningsvis bygger således BFNAR 2000:4 på principen att leasingobjekt redovisas av den part som har den civilrättsliga äganderätten till objektet. BFNAR 2000:4 anvisar inte omklassificering av leasingavtal enligt någon risk- och fördelsmodell.

BFNAR 2004:4 *Redovisning vid förvärv av leasat tillgång* trädde i kraft den 1 januari 2005 och skall tillämpas av företag som förvärvar en materiell anläggningstillgång som det tidigare leasat om avtalet redovisas som ett operationellt leasingavtal (hyra). Det allmänna rådet behandlar hur anskaffningsvärdet skall beräknas om förvärvet sker innan hyrestiden gått ut och leasetagaren vid leasingavtalets ingång erlagt en första förhöjd leasingavgift.

4.1.1. BFN:s K-regler

I BFNAR 2006:1 *Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut* har BFN samlat de redovisningsregler som gäller för de flesta enskilda näringsverksamheter (de s.k. K1-reglerna/företagen). Bl.a. skall fysiska personer som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. bokföringslagen (1999:1078) (BFL) tillämpa reglerna i BFNAR 2006:1, med tillhörande vägledning.

Utöver de hänvisningar som finns i BFNAR 2006:1 är vägledningen fullständig, vilket innebär att ett företag som tillämpar reglerna i vägledningen endast behöver tillämpa dessa. Ett exempel på detta är att om företaget leasar tillgångar så skall varken Redovisningsrådets RR 6:99, IAS 17 eller BFN:s vägledning BFNAR 2000:4 om redovisning av leasingavtal tillämpas. Enligt BFNAR 2006:1 (punkt 7.7) skall i stället i en hyresutgift för leasing hanteras enligt bestämmelserna om allmänna kostnader i verksamheten dvs. enligt BFNAR 2006:1 redovisas alla leasingavtal som operationella.

BFN har genom BFNAR 2008:1 *Årsredovisning i mindre aktieföretag*, med tillhörande vägledning, tagit fram regler för K2-företagen dvs. regler för mindre (enligt ÅRL) företag som enligt 6 kap. 1-2 §§ BFL avslutar bokföringen med att upprätta årsredovisningen i enlighet med ÅRL. K2 reglerna är ett alternativ till de kommande K3 reglerna. K3 reglerna skall tillämpas av större (enligt ÅRL) företag som upprättar årsredovisningen enligt ÅRL.

Även enligt BFNAR 2008:1 redovisas alla leasingavtal som operationella och enligt punkt 9.3 skall en leasegivare ha kvar den uthyrda tillgången i sin balansräkning.

För leasetagaren gäller enligt "förenklingsregeln" (punkt 7.9) att återkommande utgifter, t.ex. leasinghyror, som varierar med högst 20 procent mellan åren får redovisas som kostnad det räkenskapsår då företaget normalt erhåller faktura eller gör en utbetalning enligt avtal eller liknande handling.

Om inte förenklingsregeln är tillämplig skall utgift för hyra av tillgång eller tjänst (inklusive förhöjd leasingavgift) redovisas så att kostnaden fördelas över den avtalade hyres- eller leasingperioden (punkt 10.7).

BFNAR 2008:1, med tillhörande vägledning, är med något undantag fullständig. Endast när det anges skall andra regler tillämpas.

BFN arbetar med att ta fram regler för K3 företag, dvs. för större aktiebolag (enligt ÅRL).

K4 företagen är de företag som skall upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IAS/IFRS.

4.2. Finansinspektionen

Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2008:25) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag behandlar flera frågor rörande leasing. Utgångspunkten (2 kap Allmänna råd 1 punkten) är att:

"Alla institut bör tillämpa godkända internationella redovisningsstandarder, om inte något annat krävs enligt lag eller annan författning eller följer av dessa föreskrifter och allmänna råd."

Med godkända internationella redovisningsstandarder avses internationella redovisningsstandarder som antagits av Europeiska kommissionen i enlighet med IAS-förordningen.

Vidare anges (punkt 2) att:

"Alla institut bör tillämpa Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer, om inte annat följer av lag eller annan författning eller dessa föreskrifter och allmänna råd."

Slutligen anges (punkt 4f) att:

"En leasegivare som med stöd av RFR 2 Redovisning för juridiska personer redovisar ett finansiellt leasingavtal som ett operationellt leasingavtal

- får göra avskrivningar på den utleasade tillgången enligt annuitetsmetoden, även om det inte skulle vara förenligt med IAS 17 Leasingavtal, jfr IAS 17 punkt 53, och
- bör tillämpa reglerna för finansiella leasingavtal när det gäller nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar avseende den leasade tillgången, jfr IAS 39 punkt 63-65."

Således medger FFFS 2008:25 att leasingavtal i juridisk person alltid redovisas som operationella leasingavtal, inkl. kraven på upplysningar. Detta och förhållandet att annuitetsmetoden kan tillämpas av leasegivaren, överensstämmer med branschens uppfattning om vad som utgör god redovisningssed vid redovisning av leasing.

I FFFS 2008:25 finns omfattande regler om krav på tilläggsupplysningar. Angående balansräkningen anges bl.a. att upplysning skall lämnas om vilken avskrivningsmetod och vilka principer som tillämpas. Beträffande resultaträkningen anges bl.a. att leasegivare ska lämna upplysning om det samlade "räntenettet".

4.3. Statlig respektive kommunal redovisning

För statlig respektive kommunal redovisning finns särskilda regler om leasing, se t.ex. Förordning (2000:605) om årsredovisning och budgetunderlag, Ekonomistyrningsverkets (ESV:s) föreskrifter och allmänna råd samt Rådet för kommunal redovisnings (RKR:s) rekommendation 13.1 "Redovisning av hyres-/leasingavtal".

4.3.1. Statlig redovisning

Grundläggande utgångspunkter för statens redovisning finns i regeringsformen och i lag (1996:1059) om statsbudgeten. De mer praktiskt tillämpbara reglerna för redovisningen inom myndigheter finns framför allt i förordning om årsredovisning och budgetunderlag (2000:605), förordning om myndigheters bokföring (2000:606) samt ESV:s föreskrifter och allmänna råd. De statliga redovisningsreglerna beträffande leasing är summariska. I ESV:s allmänna råd till 4 kap. 2 § förordning om årsredovisning och budgetunderlag (2000:605) anges endast hur finansiell leasing skall redovisas:

"Anläggningstillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal ska redovisas hos myndigheten som anläggningstillgång och förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter som skuld. Tillgångarna och skulderna tas upp under aktuella poster i balansräkningen."

ESV säger därtill på sin hemsida att: "Vid operationell leasing ska avgiften, i likhet med hyra, redovisas som en utgift. Någon tillgång eller skuld ska inte tas upp." Beträffande mer utförlig information hänvisar ESV på sin hemsida till "RR 6:99 Leasingavtal" och anger att: "Myndigheter bör följa denna rekommendation både vad avser definition av olika typer av leasing och metoder för bokföring."

4.3.2. Kommunal redovisning

Grundläggande utgångspunkter för kommunal redovisning finns i lag (1997:614) om kommunal redovisning. RKR har som ett komplement till lag (1997:614) om kommunal redovisning avgivit ett antal rekommendationer för kommunal redovisning. RKR:s rekommendation nr 13.1 *Redovisning av hyres-/leasingavtal* bygger i likhet med RKR:s tidigare rekommendation om leasing på RR 6:99 och IAS 17. Till skillnad från tidigare finns dock ingen referens till RR 6:99.

Ambitionen har enligt RKR varit att, "utifrån IAS 17, försöka förenkla och anpassa till den kommunala verkligheten, utan att därmed förlora etablerade redovisningsprinciper". Ett exempel på detta är enligt RKR att "RKR 13.1 inte behandlar redovisningen hos lease-givaren". Kommunala leasegivare hänvisas i stället till IAS 17.

Lättnadsregler för kommunala leasetagare

Enligt RKR 13.1 kan alla finansiella leasingavtal med en löptid om högst tre år och avtal med obetydligt värde redovisas som operationella.

5. Övrig normgivning

Redovisningskommittén anförde i sitt slutbetänkande *Översyn av redovisningslagstiftningen* (SOU 1996:157) att den omständigheten att staten bör ha huvudansvaret för kompletterande normgivning inom redovisningsområdet inte behöver medföra att all sådan normgivning skall ombesörjas av Bokföringsnämnden. Kommittén fortsätter: "Det kan antas att privat normgivning ibland kan ge minst lika goda resultat" och säger sig utgå ifrån att även privata organ kommer att vara verksamma på redovisningsområdet. Därvid nämns RR som ett sådant privat organ och att dess normer främst torde ta sikte på värderings-, periodiserings- och klassificeringsfrågor. Frågan om redovisning av leasing ligger inom detta område.

Även om Redovisningskommittén synes utgå från att privat normgivning i första hand lämnas av RR följer av dess uttalande att den inte utesluter andra privata normgivare. RR har som framgår ovan ersatts av RFR. Det synes därför rimligt att även andra privata normgivare på redovisningsområdet än RFR bör kunna anses auktoritativa, om de grundar sin ställning på en tillfredsställande kompetens, sakkunskap och erfarenhet samt har ett starkt stöd i näringslivet bakom sig.

5.1. Rådet för finansiell rapportering (RFR)

Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden blev 2005 huvudman för Redovisningsrådet. Föreningen genomförde med verkan från den 1 april 2007 en omorganisation, då bl.a. Rådet för finansiell rapportering (RFR) bildades som ersättare för Redovisningsrådet (RR). RFR skall med beaktande av de begränsningar som EG-förordningen innebär, genom rekommendationer, remissvar och information m.m. verka för att:

1. anpassa och utveckla god redovisningssed samt regelbunden finansiell rapportering för företag vars värdepapper på balansdagen är noterade på en reglerad marknad i Sverige,
2. internationellt tillvarata svenska intressen gällande redovisningsfrågor samt finansiell rapportering för dessa företag och
3. hålla dessa företag och övriga intressegrupper informerade och underlätta för dem att påverka frågeställningar avseende ändringar och tolkningar gällande finansiell rapportering

RFR har övertagit ansvaret för underhåll och uppdatering av RR 30-32 (har ersatts med RFR 1 respektive RFR 2). RFR har däremot inte övertagit ansvaret för övriga rekommendationer. RR 1-29 däribland RR 6:99 kommer således att finnas kvar i de lydelse de hade den 1 januari 2005. BFN har inte för avsikt att ändra i rekommendationerna. Om rekommendationerna skulle förlora sin betydelse helt eller delvis t.ex. genom ändring i lag kommer BFN att överväga vilka åtgärder som är lämpliga. Vissa punkter i rekommendationerna

dationerna kan således komma att strida mot lag eftersom rekommendationerna inte uppdateras med anledning av lagändringar efter den 1 januari 2005.

5.1.1. RFR 2

Beträffande noterade juridiska personer har RFR som framgått ovan, publicerat RFR 2, *Redovisning för juridiska personer*. RFR 2 har ersatt Redovisningsrådets RR 32. RFR 2 anger att noterade juridiska personer som huvudregel skall tillämpa IFRS/IAS i koncernredovisningen. I RFR 2 görs vissa undantag och tillägg i förhållande till IAS/IFRS om:

1. en tillämpning av IFRS strider mot svensk lag (s.k. lagbegränsad IFRS),
2. en tillämpning av IFRS leder till en beskattningssituation som avviker från den som gäller för andra svenska företag, eller
3. det finns andra tungt vägande skäl att avvika från huvudprincipen.

Enligt RFR 2 p. 34 kan finansiella leasingavtal i juridisk person redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal, inklusive kravet på upplysningar.

5.1.2. RR 6:99

RR utfärdade 1995 en rekommendation om redovisning av leasing (RR 6). Denna har sedan reviderats i juli 1999 varefter den betecknas RR 6:99. Rekommendationen bygger på IAS 17 och är därmed omfattande och komplex, jfr vad som framgår under rubr. IAS 17 ovan. RR 6:99 (punkt 60) medger dock till skillnad från IAS 17 att finansiella leasingavtal i juridisk person kan redovisas enligt de principer som gäller för operationella leasingavtal, inklusive kraven på upplysningar. Därmed skiljer sig inte den grundläggande principen i RR 6:99, RFR 2 och FFS 2008:25 från den princip som ligger till grund för BFNAR 2000:4 och BFNAR 2006:1 nämligen att leasingavtal i juridisk person alltid kan redovisas som operationella leasingavtal. Detta och förhållandet att annuitetsmetoden kan tillämpas av leasegivaren överensstämmer med branschens uppfattning om vad som utgör god redovisningssed vid redovisning av leasing - även vid redovisning i juridisk person för noterade bolag och kreditinstitut.

5.2. God sed

För redovisning gäller som framgått ovan vissa kompletterande normer utöver dem som följer av lag. Redovisningskommittén har i sitt slutbetänkande (SOU 1996:157) angivit att staten bör ha det övergripande ansvaret för normgivningen på redovisningsområdet och att detta ansvar bör läggas på BFN. Redovisningskommittén angav att den omständigheten att staten bör ha det övergripande ansvaret inte behöver medföra att all sådan normgivning skall ombesörjas av BFN. Kommittén fortsätter: "Det kan antas att privat normgivning ibland kan ge minst lika goda resultat" och säger sig utgå från att även privata organ kommer att vara verksamma på redovisningsområdet. Därvid nämns RR, som numer ersatts av RFR, som ett

sådant organ och att dess normer främst torde ta sikte på värderings-, periodiserings- och klassificeringsfrågor. Frågan om redovisning av leasing ligger inom detta område.

Även om Redovisningskommittén synes utgå från att privat normgivning i första hand lämnas av RR följer av dess uttalande att den inte utesluter andra normgivare. RR har som framgår ovan ersatts av RFR.

Det synes därför rimligt att även andra normgivare än RFR bör kunna anses auktoritativa, om de grundar sin ställning på en tillfredsställande kompetens, sakkunskap och erfarenhet samt har ett starkt stöd i näringslivet bakom sig.

Finansbolagens Föreningens uttalande i serien God sed i finansbolag, FF 3 *Redovisning av leasing*, som utgavs i en första version 1998, får enligt föreningen bedömas utifrån vad som anförts ovan.

6. BFNAR 2000:4 eller RR 6:99?

För onoterade företag som inte är kreditinstitut och som inte frivilligt väljer att tillämpa IFRS/IAS uppkommer frågan i vilka fall BFN:s ovan beskrivna allmänna råd och vägledning BFNAR 2000:4 respektive RR:s rekommendation RR 6:99 är tillämpliga.

BFN behandlar denna fråga i BFNAR 2000:2. BFN beslutade i april 2004 att inte gå vidare med arbetet att anpassa RR:s rekommendationer för onoterade företag med hänsyn till IAS-förordningen och den efterföljande nationella lagstiftningen. I december 2006 genomfördes ändringar i BFNAR 2000:2 som syftar till att klargöra vad som kommer att gälla under den övergångstid som uppstått i och med BFN:s beslut om ändrad inriktning på normgivningsarbetet.

Enligt BFNAR 2000:2 bör företagen i avvaktan på en framtida mera sammanhållen struktur av kompletterande normgivning ges en betydande möjlighet att välja och anpassa sin redovisning efter de specifika förutsättningarna i företaget. Det är därför möjligt att välja mellan normer från BFN och RR. Den "valfrihet" som råder skall tillämpas på rekommendationsnivå. Det innebär att företaget t.ex. kan välja att följa vissa rekommendationer från RR men i övrigt tillämpa BFN:s allmänna råd. Däremot skall den valda rekommendationen eller det valda allmänna rådet tillämpas i sin helhet om inte annat anges i rådet eller rekommendationen. När det gäller redovisning av leasing finns således ett val mellan RR 6:99 och BFNAR 2000:4.

Även företag som ingår i en koncern har möjlighet att utnyttja valfriheten mellan RR:s och BFN:s allmänna råd. Vilka normer moderföretagets årsredovisning skall upprättas efter bestäms utifrån koncernens storlekstillhörighet. Skälet till detta är att moderföretaget enligt 7 kap. 12 § årsredovisningslagen normalt skall upprätta koncernredovisningen och årsredovisningen med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Från den 1 januari 2007 har nya gränsvärden trätt i kraft, vilket bl.a. styr hur företag avslutar sin löpande bokföring (1 kap 3 § ÅRL).

BFN har beslutat att de företag som tidigare tillämpat RR:s rekommendationer på grund av att de "genom sin storlek har ett stort allmänt intresse" skall fortsätta att följa RR 1-29, om de inte väljer att gå över till redovisning i enlighet med IFRS/IAS

Frivillig tillämpning av IFRS/IAS i koncernredovisningen skall enligt BFN kombineras med tillämpning av RR 32 (har ersatts av RFR 2) i moderföretagets årsredovisning. Dotterföretag (och "dotterdotterföretag") i sådana koncerner kan däremot välja vilken kompletterande normgivning de vill tillämpa till skillnad från exempelvis intresseföretag som inte får tillämpa RR 32 med mindre än att de själva är noterade eller är moderbolag i en koncern som upprättar koncernredovisning med tillämpning av IFRS/IAS. Övriga onoterade företag får inte tillämpa RR 32 (har ersatts av RFR 2).

* * *