Detta dokument är endast avsett som dokumentationshjälpmedel och institutionerna ansvarar inte för innehållet

►B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1126/2008

av den 3 november 2008

om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002

(Text av betydelse för EES)

(EUT L 320, 29.11.2008, s. 1)

Ändrad genom:

		Officiella tidningen		
		nr	sida	datum
►M1	Kommissionens förordning (EG) nr 1260/2008 av den 10 december 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Kommissionens förordning (EG) nr 1261/2008 av den 16 december 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Kommissionens förordning (EG) nr 1262/2008 av den 16 december 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Kommissionens förordning (EG) nr 1263/2008 av den 16 december 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Kommissionens förordning (EG) nr 1274/2008 av den 17 december 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Kommissionens förordning (EG) nr 53/2009 av den 21 januari 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Kommissionens förordning (EG) nr 69/2009 av den 23 januari 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Kommissionens förordning (EG) nr 70/2009 av den 23 januari 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Kommissionens förordning (EG) nr 254/2009 av den 25 mars 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Kommissionens förordning (EG) nr 460/2009 av den 4 juni 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Kommissionens förordning (EG) nr 494/2009 av den 3 juni 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Kommissionens förordning (EG) nr 495/2009 av den 3 juni 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Kommissionens förordning (EG) nr 636/2009 av den 22 juli 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Kommissionens förordning (EG) nr 824/2009 av den 9 september 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Kommissionens förordning (EG) nr 839/2009 av den 15 september 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Kommissionens förordning (EG) nr 1136/2009 av den 25 november 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Kommissionens förordning (EG) nr 1142/2009 av den 26 november 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Kommissionens förordning (EG) nr 1164/2009 av den 27 november 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Kommissionens förordning (EG) nr 1165/2009 av den 27 november 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Kommissionens förordning (EG) nr 1171/2009 av den 30 november 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Kommissionens förordning (EU) nr 1293/2009 av den 23 december 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Kommissionens förordning (EU) nr 243/2010 av den 23 mars 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Kommissionens förordning (EU) nr 244/2010 av den 23 mars 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Kommissionens förordning (EU) nr 550/2010 av den 23 juni 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Kommissionens förordning (EU) nr 574/2010 av den 30 juni 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Kommissionens förordning (EU) nr 632/2010 av den 19 juli 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Kommissionens förordning (EU) nr 633/2010 av den 19 juli 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Kommissionens förordning (EU) nr 662/2010 av den 23 juli 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1126/2008

av den 3 november 2008

om antagande av vissa internationella redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING,

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

med beaktande av Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpningen av internationella redovisningsstandarder ([1]), särskilt artikel 3.1, och

av följande skäl:

(1) Enligt förordning (EG) nr 1606/2002 ska noterade företag som är underställda en medlemsstats lagstiftning för varje räkenskapsår som inleds den 1 januari 2005 eller därefter på vissa villkor upprätta sin koncernredovisning i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna såsom de definieras i artikel 2 i den förordningen.

(2) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 av den 29 september 2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 ([2]) antogs vissa internationella ►**M5** IFRS ◄ som var i kraft den 14 september 2002. Kommissionen har beaktat de råd som *Technical Expert Group* (TEG) inom *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) tillhandahållit och har ändrat den förordningen för att ta med alla standarder som utarbetats av *International Accounting Standards Board* (IASB) samt alla tolkningar som offentliggjorts av *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) och antagits inom gemenskapen i sin helhet till den 15 oktober 2008, med undantag för IAS 39 (avseende redovisning och värdering av finansiella instrument), av vilken begränsade delar undantagits.

(3) De olika internationella standarderna har antagits genom ett antal ändringsförordningar. Detta leder till rättslig osäkerhet och gör det svårt att tillämpa internationella redovisningsstandarder korrekt i gemenskapen. För att förenkla gemenskapslagstiftningen om redovisningsstandarder är det lämpligt att i syfte att öka tydligheten och genomsynligheten införa de standarder som i dag ingår i förordning (EG) nr 1725/2003 och dess ändringsrättsakter i en enda rättsakt.

([1]) EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.
([2]) EUT L 261, 13.10.2003, s. 1.

▼B

(4) Förordning (EG) nr 1725/2003 bör därför upphävas och ersättas av denna förordning.

(5) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är förenliga med yttrandet från den föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

De internationella redovisningsstandarderna enligt artikel 2 i förordning (EG) nr 1606/2002 ska antas i enlighet med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Förordning (EG) nr 1725/2003 ska upphöra att gälla.

Hänvisningar till den upphävda förordningen ska anses som hänvisningar till denna förordning.

Artikel 3

Denna förordning träder i kraft den tredje dagen efter det att den har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Denna förordning är till alla delar bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

▼B

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDER

IAS 1	Utformning av finansiella rapporter (omarbetad 2007)
IAS 2	*Varulager*
IAS 7	*Rapport över kassaflöden*
IAS 8	*Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*
IAS 10	*Händelser efter rapportperioden*
IAS 11	*Entreprenadavtal*
IAS 12	*Inkomstskatter*
IAS 16	*Materiella anläggningstillgångar*
IAS 17	*Leasingavtal*
IAS 18	*Intäkter*
IAS 19	*Ersättningar till anställda*
IAS 20	*Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd*
IAS 21	*Effekterna av ändrade valutakurser*
IAS 23	*Lånekostnader* (omarbetad 2007)
IAS 24	IAS 24 *Upplysningar om närstående*
IAS 26	*Redovisning av pensionsstiftelser*
IAS 27	*Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*
IAS 28	*Innehav i intresseföretag*
IAS 29	*Finansiell rapportering i höginflationsländer*
IAS 31	*Andelar i joint ventures*
IAS 32	*Finansiella instrument: Klassificering*
IAS 33	*Resultat per aktie*
IAS 34	*Delårsrapportering*
IAS 36	*Nedskrivningar*
IAS 37	*Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*
IAS 38	*Immateriella tillgångar*
IAS 39	*Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning*

▼B

IAS 40	*Förvaltningsfastigheter*
IAS 41	*Jord- och skogsbruk*
IFRS 1	*Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*
IFRS 2	*Aktierelaterade ersättningar*
IFRS 3	*Rörelseförvärv*
IFRS 4	*Försäkringsavtal*
IFRS 5	*Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*
IFRS 6	*Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*
IFRS 7	*Finansiella instrument: Upplysningar*
IFRS 8	*Rörelsesegment*
IFRIC 1	*Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder*
IFRIC 2	*Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*
IFRIC 4	*Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*
IFRIC 5	*Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder*
IFRIC 6	*Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter*
IFRIC 7	*Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering*
IFRIC 9	*Ny bedömning av inbäddade derivat*
IFRIC 10	*Delårsrapportering och nedskrivningar*
IFRIC 12	IFRIC-tolkning 12 *Koncessioner för samhällsservice*
IFRIC 13	IFRIC:s tolkning 13 *Kundlojalitetsprogram*
IFRIC 14	**IFRIC:s tolkning 14** *IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan*
IFRIC 15	IFRIC-tolkning 15 *Avtal om uppförande av fastigheter*
IFRIC 16	IFRIC Tolkning nr *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet*
IFRIC 17	IFRIC tolkning nr 17, *Utdelningar av sakvärden till ägare*
IFRIC 18	IFRIC-tolkning 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*
IFRIC 19	IFRIC-tolkning 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument*

▼B

SIC-7	*Införande av euro*
SIC-10	*Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet*
SIC-12	*När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*
SIC-13	*Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till 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 skattestatus*
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*

Mångfaldigande tillåts inom EES-området. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare information från IASB kan hämtas från webbplatsen www.iasb.org.

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

Utformning av finansiella rapporter

SYFTE

1 Denna standard föreskriver grunden för utformning av generella finansiella rapporter för att säkerställa jämförbarhet både med företagets egna finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter. Den innehåller övergripande krav avseende de finansiella rapporternas utformning, riktlinjer för deras struktur och minimikrav på innehållet i dem.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Ett företag ska tillämpa denna standard vid upprättande och utformning av generella finansiella rapporter enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

3 Andra IFRS innehåller krav på redovisning, värdering och upplysning för särskilda transaktioner och andra händelser.

4 Denna standard tillämpas inte på strukturen och innehållet i delårsrapporter i sammandrag, upprättade enligt IAS 34 *Delårsrapportering*. Punkterna 15–35 gäller dock sådana finansiella rapporter. Denna standard tillämpas i lika mån av alla företag, inklusive dem som utformar koncernredovisning och dem som utformar separata finansiella rapporter enligt definition i IAS 27 *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag*.

5 I denna standard används terminologi som passar vinstdrivande företag, inklusive affärsdrivande företag i den offentliga sektorn. Om företag med aktiviteter utan vinstsyfte inom den privata sektorn eller offentliga sektorn tillämpar standarden kan de behöva ändra beteckningarna på vissa poster i de finansiella rapporterna och på de finansiella rapporterna i sig.

6 På motsvarande sätt kan företag som saknar eget kapital enligt definition i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* (exempelvis vissa ömsesidiga fonder) och företag vars aktiekapital inte är eget kapital (exempelvis vissa kooperativa företag) behöva anpassa utformningen i de finansiella rapporterna av medlemmars eller andelsinnehavares andelar.

DEFINITIONER

7 I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Generella finansiella rapporter (kallas ”finansiella rapporter”) är sådana rapporter som är avsedda att tillgodose behoven hos användare som inte har sådan ställning att de kan kräva att ett företag upprättar rapporter som är anpassade till deras speciella informationsbehov.

Praktiskt ogenomförbart Det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett krav när företaget inte kan tillämpa det trots att det gjort varje rimlig ansträngning att göra det.

▼**M5**

International Financial Reporting Standards (IFRS) är standarder och tolkningar som fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av

(a) International Financial Reporting Standards (IFRS),

(b) International Accounting Standards (IAS), och

(c) tolkningar som utvecklats av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).

Väsentlig Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de beslut som användare fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentlighet beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de rådande omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn.

Bedömningen av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. I punkt 25 i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* står att det ”förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet”. Därför behöver bedömningen beakta hur användare med sådana egenskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.

Noter innehåller information utöver den som presenteras i rapporten över finansiell ställning, rapporten över totalresultat, den separata ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas), rapport över förändringar i eget kapital och rapport över kassaflöden. Noter innehåller beskrivningar eller uppdelningar av poster som redovisas i dessa rapporter och information om poster som inte uppfyller kraven på att redovisas i dessa rapporter.

Övrigt totalresultat består av intäkts- och kostnadsposter (inklusive omklassificeringsjusteringar) som inte redovisas i resultatet enligt vad som krävs eller tillåts enligt andra IFRS.

Komponenterna i övrigt totalresultat innefattar

(a) förändringar i omvärderingsreserv (se IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 38 *Immateriella tillgångar*),

(b) aktuariella vinster och förluster för förmånsbestämda planer som redovisas enligt punkt 93A i IAS 19 *Ersättningar till anställda,*

(c) vinster och förluster som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhets finansiella rapporter (se IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*),

(d) vinster och förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som kan säljas (se IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*),

(e) den effektiva delen av vinster och förluster på säkringsinstrument i en kassaflödessäkring (se IAS 39).

▼M5

Ägare är innehavare av instrument som klassificeras som eget kapital.

Resultat är intäkter minus kostnader, exklusive komponenterna i övrigt totalresultat.

Omklassificeringsjusteringar är belopp som omklassificeras till resultatet i den aktuella perioden, som redovisades i övrigt totalresultat i den aktuella eller i tidigare perioder.

Summa totalresultat är förändringen i eget kapital under en period till följd av transaktioner och andra händelser, utöver sådana förändringar som är följden av transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare.

Summa totalresultat består av alla komponenter i ”resultat” och ”övrigt totalresultat”.

8 Även om begreppen ”övrigt totalresultat”, ”resultat” och ”summa totalresultat” används i denna standard kan ett företag använda andra begrepp för att beskriva summorna så länge innebörden är tydlig. Exempelvis kan ett företag använda begreppet ”nettoresultat” för att beskriva resultatet.

▼M6

8A Följande begrepp beskrivs i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 32:

a) inlösbart finansiellt instrument klassificerat som egetkapitalinstrument (beskrivs i punkterna 16A och 16B i IAS 32), och

b) instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument (beskrivs i punkterna 16C och 16D i IAS 32).

▼M5

FINANSIELLA RAPPORTER

Finansiella rapporters syfte

9 Finansiella rapporter är ett strukturerat återgivande av ett företags finansiella ställning och finansiella resultat. Syftet med finansiella rapporter är att ge information om ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden, som är användbar för en rad olika kategorier av användare vid ekonomiska beslut. Av de finansiella rapporterna framgår också resultaten av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrotts den. För att uppnå detta syfte innehåller finansiella rapporter information om ett företags

(a) tillgångar,

(b) skulder,

(c) eget kapital,

(d) intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster,

(e) tillskott av och värdeöverföring till ägare i deras egenskap av ägare, och

▼M5

(f) kassaflöden.

Denna information, tillsammans med annan information i noterna, underlättar för användare av finansiella rapporter att förutsäga företagets framtida kassaflöden och, i synnerhet, deras tidpunkt och säkerhet.

Fullständiga finansiella rapporter

10 Fullständiga finansiella rapporter utgörs av

(a) en rapport över finansiell ställning per periodens slut,

(b) en rapport över totalresultat för perioden,

(c) en rapport över förändringar i eget kapital för perioden,

(d) en rapport över kassaflöden för perioden,

(e) noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och annan förklarande information, och

(f) en rapport över finansiell ställning per början av den tidigaste jämförelseperiod när ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter.

Ett företag kan använda andra benämningar på rapporterna än dem som används i denna standard.

11 Ett företag ska med samma vikt redovisa samtliga finansiella rapporter i sina fullständiga finansiella rapporter.

12 Enligt vad som är tillåtet i punkt 81 kan ett företag redovisa komponenterna i resultatet antingen som del av en enda rapport över totalresultat eller i en separat ►M5 rapport över totalresultat ◄. När en ►M5 rapport över totalresultat ◄ redovisas är den del av de fullständiga finansiella rapporterna och ska visas direkt före rapporten över totalresultat.

13 Många företag lämnar, vid sidan av de finansiella rapporterna, en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företagets finansiella resultat och finansiella ställning samt de viktigaste osäkerhetsfaktorerna företaget står inför. En sådan översikt kan inbegripa en genomgång av

(a) de viktigaste faktorerna som bestämmer finansiellt resultat, inklusive omvärldsförändringar inom företagets verksamhetsområde, företagets åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, samt företagets policy för investeringar för bibehållande och förbättring av finansiellt resultat inklusive företagets utdelningspolitik,

(b) företagets finansieringskällor och mål för skuldsättningsgrad, och

(c) de av företagets resurser som inte redovisas i rapporten över finansiell ställning enligt IFRS.

▼M5

14 Många företag lämnar även rapporter och redogörelser vid sidan av de finansiella rapporterna, såsom miljörapporter och förädlingsvärdesanalyser. Detta gäller i synnerhet i branscher i vilka miljöfaktorer är betydande och då personalen betraktas som en viktig användargrupp. Rapporter och redogörelser som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna omfattas inte av IFRS.

Allmänna drag

Rättvisande bild och förenlighet med IFRS

15 Finansiella rapporter ska ge en rättvisande bild av ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Rättvisande bild kräver ett korrekt återgivande av transaktioners effekter, andra händelser och förhållanden enligt de definitioner av och redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i *föreställningsramen*. Tillämpningen av IFRS, med ytterligare upplysning där så krävs, förutsätts leda till finansiella rapporter som ger en rättvisande bild.

16 Ett företag vars finansiella rapporter följer IFRS ska göra ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om sådant iakttagande i noterna. Ett företag ska inte beskriva finansiella rapporter som att de följer IFRS såvida de inte följer samtliga krav i IFRS.

17 Under praktiskt taget alla omständigheter uppnår ett företag en rättvisande bild genom iakttagande av tillämpbara standarder. En rättvisande bild kräver också att ett företag

(a) ska välja och tillämpa redovisningsprinciper enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. IAS 8 innehåller en hierarki med auktoritativ vägledning som företagsledningen överväger i avsaknad av en IFRS som särskilt gäller en post,

(b) ska redovisa information, inklusive uppgifter om redovisningsprinciper, på ett sätt som ger relevant, tillförlitlig, jämförbar och begriplig information,

(c) ska lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

18 Ett företag kan inte korrigera olämpliga redovisningsprinciper genom vare sig upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller noter eller förklaringar.

19 I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att iakttagande av ett krav i en IFRS skulle vara så missvisande att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte, såsom det framställs i *föreställningsramen*, ska företaget avvika från kravet på det sätt som anges i punkt 20 om det relevanta tillsynsregelverket kräver, eller i annat fall inte förbjuder, en sådan avvikelse.

▼M5

20 När ett företag avviker från ett krav i en IFRS enligt punkt 19 ska det upplysa om

(a) att företagsledningen kommit fram till att de finansiella rapporterna ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden,

(b) att det har följt tillämpliga IFRS, förutom att det avvikit från ett visst krav i syfte att uppnå en rättvisande bild,

(c) titeln på den IFRS från vilken företaget har avvikit, avvikelsens karaktär, inklusive den behandling som skulle krävas enligt denna IFRS, anledningen till att den behandlingen skulle vara så missvisande i detta fall att det skulle strida mot finansiella rapporters syfte såsom det framställs i *föreställningsramen* samt den behandling som använts, och

(d) för varje redovisad period, avvikelsens effekt på varje post i de finansiella rapporterna som skulle ha redovisats enligt kravet.

21 När ett företag har avvikit från ett krav i en IFRS under en tidigare period och denna avvikelse påverkar de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna för den aktuella perioden, ska det lämna upplysningarna om detta enligt punkt 20 (c) och (d).

22 Punkt 21 tillämpas exempelvis när ett företag i en tidigare period gjorde en avvikelse från ett krav i en IFRS avseende värderingen av tillgångar eller skulder och denna avvikelse påverkar den värdering av förändringar i tillgångar och skulder som redovisas i den aktuella periodens finansiella rapporter.

23 I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att iakttagande av ett krav i en IFRS skulle vara så missvisande att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i *föreställningsramen*, men det relevanta tillsynsregelverket förbjuder avvikelse från kravet ska företaget, i största möjliga mån, minska de upplevda missvisande aspekterna av att följa kravet genom att upplysa om

(a) titeln på den IFRS det gäller, kravets karaktär och anledningen till att företagsledningen har kommit fram till att iakttagande av det kravet är så missvisande under omständigheterna att det strider mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i *föreställningsramen*, och

(b) för varje redovisad period de justeringar av varje post i de finansiella rapporterna som företagsledningen har kommit fram till skulle vara nödvändiga för att ge en rättvisande bild.

24 Vad gäller punkterna 19–23 skulle information strida mot de finansiella rapporternas syfte när den inte utgör ett korrekt återgivande av transaktionerna, andra händelser och förhållanden som den antingen görs gällande att den återger eller rimligen kunde antas utvisa, och följaktligen skulle informationen sannolikt påverka ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Vid bedömning av huruvida iakttagande av ett visst krav i en IFRS skulle vara så missvisande att det skulle strida mot finansiella rapporters syfte såsom det framställs i *föreställningsramen* överväger företagsledningen

(a) varför finansiella rapporters syfte inte uppnås under dessa särskilda omständigheter, och

▼M5

(b) hur företagets omständigheter skiljer sig från dem som föreligger för andra företag som följer kravet. Om andra företag med liknande omständigheter följer kravet, gäller såvida inte annat kan påvisas att företagets iakttagande av kravet inte skulle vara så missvisande att det skulle strida mot finansiella rapporters syfte såsom det framställs i *föreställningsramen*.

Fortlevnadsprincipen

25 Vid upprättande av finansiella rapporter ska företagsledningen göra en bedömning av ett företags förmåga att fortsätta verksamheten. Ett företag ska upprätta finansiella rapporter utifrån fortlevnadsprincipen, såvida företagsledningen inte antingen har för avsikt att avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra det. När företagsledningen vid sin bedömning känner till väsentliga osäkerhetsfaktorer rörande händelser eller förhållanden som kan ge upphov till betydande tvivel beträffande företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska företaget lämna upplysning om dessa osäkerhetsfaktorer. När ett företag inte upprättar finansiella rapporter utifrån fortlevnadsprincipen, ska det upplysa om detta, jämte om den grund enligt vilken de finansiella rapporterna upprättats samt skälet till att företaget inte anses kunna fortsätta sin verksamhet.

26 Vid bedömning av om antagandet om fortlevnad är lämpligt beaktar företagsledningen all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst, men inte begränsas till, tolv månader efter rapportperiodens slut. Omfattningen av överväganden beror på förhållandena i varje enskilt fall. När ett företag har haft en lönsam verksamhet under en längre tid och har säkerställd finansiering, kan företaget fastställa att fortlevnadsprincipen är lämplig, utan en detaljerad analys. I andra fall kan företagsledningen behöva beakta en rad olika faktorer, rörande aktuell och förväntad lönsamhet, amorteringsplaner och potentiella källor till ersättningsfinansiering innan den är övertygad om att fortlevnadsprincipen är lämplig.

Periodiseringsprincipen

27 Ett företag ska, med undantag för information om kassaflöden, upprätta sina finansiella rapporter genom tillämpning av periodiseringsprincipen.

28 När periodiseringsprincipen används redovisar ett företag poster som tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader (de finansiella rapporternas huvudgrupper) när de motsvarar definitionerna och uppfyller redovisningskriterierna för dessa huvudgrupper i *föreställningsramen*.

Väsentlighet och sammanslagningar

29 Ett företag ska separat redovisa varje väsentlig kategori av likartade poster. Ett företag ska separat redovisa poster av olikartad karaktär eller funktion såvida de inte är oväsentliga.

▼**M5**

30 Finansiella rapporter är resultatet av bearbetningar av ett stort antal transaktioner eller andra händelser som slagits samman i kategorier beroende på karaktär eller funktion. Den sista etappen i denna process av sammanslagning och klassificering består i att utforma klassificerade uppgifter i sammandrag, som utgör poster i finansiella rapporterna. Om en post i sig inte är väsentlig, slås den samman med andra poster antingen i dessa rapporter eller i noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i dessa rapporter kan behöva anges separat i noterna.

31 Ett företag behöver inte lämna särskild upplysning som krävs av en IFRS om informationen inte är väsentlig.

Kvittning

32 Ett företag ska inte kvitta tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader såvida detta inte krävs eller är tillåtet enligt en IFRS.

33 Ett företag redovisar såväl tillgångar och skulder som intäkter och kostnader var för sig. Kvittning i rapporterna över totalresultat eller finansiell ställning eller i den separata ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas) minskar användarnas möjligheter både att förstå transaktionerna, andra händelser och förhållanden som har inträffat och att bedöma företagets framtida kassaflöden, utom när kvittning återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktionen eller annan händelse. Värdering av tillgångar netto efter avdrag för värdereglering – exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar – är inte kvittning.

34 I IAS 18 *Intäkter* definieras begreppet intäkt samt krävs att ett företag värderar den till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med hänsyn tagen till av företaget lämnade handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkt, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Ett företag redovisar resultaten av sådana transaktioner, när denna redovisning återspeglar transaktionens eller annan händelses innebörd, genom att eventuell intäkt kvittas mot de kostnader som uppkommer vid transaktionen i fråga. Exempelvis

(a) redovisar ett företag vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive placeringar och rörelsetillgångar, genom att från erhållna intäkter dra tillgångens redovisade värde och därtill hänförliga försäljningskostnader, och

(b) ett företag kan nettoredovisa utgifter hänförliga till en avsättning som redovisas enligt IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* och som ersätts enligt avtal med tredje part (exempelvis en leverantörsgaranti) mot den hänförliga ersättningen.

35 Dessutom nettoredovisar ett företag vinster och förluster som härrör från en grupp likartade transaktioner, exempelvis valutakursvinster och valutakursförluster eller vinster och förluster på finansiella instrument som innehas för handel. Ett företag redovisar emellertid sådana vinster och förluster var för sig om de är väsentliga.

▼M5

Rapporteringsfrekvens

36 Ett företag ska avge fullständiga finansiella rapporter (inklusive jämförande information) minst en gång per år. När ett företag ändrar slutet på rapportperioden och utformar finansiella rapporter för en period som är längre eller kortare än ett år ska ett företag upplysa om, utöver vilken period de finansiella rapporterna omfattar

(a) anledningen till att en längre eller kortare period används, och

(b) det faktum att beloppen som redovisas i de finansiella rapporterna inte är helt jämförbara.

37 Normalt upprättar ett företag konsekvent finansiella rapporter för en period på ett år. Vissa företag föredrar emellertid av praktiska skäl att rapporterna omfattar exempelvis en period om 52 veckor. Denna standard förhindrar inte detta.

Jämförande information

38 Förutom när IFRS tillåter eller kräver annat ska ett företag lämna jämförande information för den föregående perioden avseende alla redovisade belopp i den aktuella periodens finansiella rapporter. Ett företag ska lämna jämförande information i de kommenterande och beskrivande avsnitten när detta är av betydelse för förståelsen av den aktuella periodens finansiella rapporter.

39 Ett företag som lämnar jämförande information ska utforma minst två rapporter över finansiell ställning, två vardera av de andra rapporterna samt hänförliga noter. När ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter ska det redovisa minst tre rapporter över finansiell ställning, två vardera av de andra rapporterna samt hänförliga noter. Ett företag redovisar rapporter över finansiell ställning per

(a) den aktuella periodens slut,

(b) den föregående periodens slut (som är samma som den aktuella periodens början), och

(c) den tidigaste jämförelseperiodens början.

40 I vissa fall är kommentarerna i de finansiella rapporterna beträffande tidigare period eller tidigare perioder relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis lämnar ett företag under den aktuella perioden uppgifter om en rättstvist vars utgång var oviss vid slutet av den omedelbart föregående rapportperioden och som fortfarande inte är avgjord. Användare är betjänta av uppgift om att ovissheten förelåg i slutet av den omedelbart föregående rapportperioden och om de åtgärder som har vidtagits under perioden för att avlägsna ovissheten.

41 När företaget ändrar uppställningen eller klassificeringen av poster i sina finansiella rapporter, ska företaget omklassificera jämförelsetalen såvida omklassificering inte är praktiskt ogenomförbar. När företaget omklassificerar jämförelsetal ska företaget upplysa om

(a) omklassificeringens karaktär,

▼M5

(b) beloppet för varje post eller kategori av poster som omklassificeras, och

(c) anledningen till omklassificeringen.

42 När det är praktiskt ogenomförbart att omklassificera jämförelsetal, ska ett företag upplysa om

(a) anledningen till att jämförelsetalen inte omklassificeras, och

(b) karaktären på de justeringar som skulle ha genomförts om jämförelsetalen hade blivit omklassificerade.

43 Förbättrad jämförbarhet av information mellan perioder hjälper användare när de fattar ekonomiska beslut, särskilt genom att möjliggöra bedömning av trender i ekonomisk information i prognossyfte. I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att omklassificera jämförande information för en viss tidigare period för att uppnå jämförbarhet med den aktuella perioden. Exempelvis kan det förekomma att ett företag inte har samlat in grunduppgifter under den tidigare perioden eller de tidigare perioderna på ett sätt som möjliggör en omklassificering och det kan vara praktiskt ogenomförbart att återskapa informationen.

44 I IAS 8 anges de justeringar som måste göras av den jämförande informationen när ett företag byter redovisningsprincip eller rättar ett fel.

Konsekvent utformning

45 Ett företag ska behålla uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna från en period till nästa såvida inte

(a) det är uppenbart, efter en betydande förändring av verksamhetens karaktär eller en översyn av företagets finansiella rapporter, att en annan utformning eller klassificering skulle vara mer lämplig med avseende på kriterierna för val och tillämpning av redovisningsprinciper i IAS 8, eller

(b) en IFRS kräver en ändring av utformningen.

46 Exempelvis kan ett betydande förvärv eller avyttring eller en översyn av utformningen av de finansiella rapporterna tyda på att de finansiella rapporterna behöver utformas på annat sätt. Ett företag ändrar de finansiella rapporternas utformning endast om ändringen leder till information som är tillförlitlig och mer relevant för användare av de finansiella rapporterna och det är troligt att den förändrade strukturen är bestående, så att den inte leder till en försämrad jämförbarhet. När sådana förändringar av utformningen genomförs omklassificerar företaget den jämförande informationen för tidigare perioder enligt punkt 41 och 42.

STRUKTUR OCH INNEHÅLL

Inledning

47 I denna standard krävs vissa upplysningar i rapporten över finansiell ställning eller över totalresultatet, i den separata ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas) eller i rapporten över förändringar i eget kapital samt upplysning om andra poster antingen i dessa rapporter eller i noterna. I IAS 7 *Rapport över kassaflöden* anges krav på uppställningen av information om kassaflöden.

▼M5

48 I denna standard används ibland begreppet ”upplysning” i vid bemärkelse och omfattar då poster som redovisas i de finansiella rapporterna. Upplysningar krävs också enligt andra IFRS. Såvida annat ej anges på annan plats i denna standard eller i annan IFRS kan sådana upplysningar lämnas i de finansiella rapporterna.

Identifiering av de finansiella rapporterna

49 Ett företag ska tydligt identifiera och särskilja de finansiella rapporterna från annan information i samma publicerade dokument.

50 IFRS är tillämpliga enbart på finansiella rapporter och inte nödvändigtvis på annan information som lämnas i en årsredovisning, handling som inlämnas till tillsynsmyndighet eller i ett annat dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja information som är upprättad enligt IFRS från annan information som kan vara användbar för användare men som inte behandlas i dessa krav.

51 Ett företag ska tydligt identifiera varje finansiell rapport och noterna. Dessutom ska ett företag lämna följande information på ett tydligt sätt och vid behov upprepa den för att den redovisade informationen ska vara begriplig

(a) namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta samt varje förändring i denna information sedan den föregående rapportperiodens slut,

(b) huruvida de finansiella rapporterna avser ett enskilt företag eller en koncern,

(c) datumet för rapportperiodens slut eller för den period som de finansiella rapporterna eller noterna omfattar,

(d) rapporteringsvalutan, enligt definition i IAS 21, och

(e) den mätstorhet med vilken beloppen är angivna i de finansiella rapporterna.

52 Ett företag uppfyller kraven i punkt 51 genom att ange lämpliga rubriker på sidor, rapporter, noter, spalter och liknande. Bedömning krävs för att avgöra det bästa sättet att presentera denna information. När ett företag exempelvis presenterar sina finansiella rapporter elektroniskt, används inte alltid sidindelning – ett företag presenterar då ovanstående uppgifter för att säkerställa att informationen i de finansiella rapporterna är begriplig.

53 Ett företag gör ofta finansiella rapporter mer begripliga genom att presentera information i tusental eller miljontal av rapporteringsvalutan. Detta är acceptabelt om företaget upplyser om den mätstorhet med vilken beloppen är angivna och om väsentlig information inte utelämnas.

Rapport över finansiell ställning

Information som ska redovisas i rapporten över finansiell ställning

54 Rapporten över finansiell ställning ska minst innefatta poster som visar följande belopp

(a) materiella anläggningstillgångar,

(b) förvaltningsfastigheter,

▼**M5**

(c) immateriella tillgångar,

(d) finansiella tillgångar (exklusive belopp enligt (e), (h) och (i)),

(e) placeringar redovisade enligt kapitalandelsmetoden,

(f) biologiska tillgångar,

(g) varulager,

(h) kundfordringar och andra fordringar,

(i) likvida medel,

(j) summan av alla tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning och tillgångar som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,*

(k) leverantörsskulder och andra skulder,

(l) avsättningar,

(m) finansiella skulder (exklusive belopp enligt (k) och (l)),

(n) skulder och fordringar för aktuell skatt, enligt definition i IAS 12 *Inkomstskatter,*

(o) uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar, enligt definition i IAS 12,

(p) skulder som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5,

(q) ►**M11** innehav utan bestämmandeinflytande ◄, redovisade i eget kapital, och

(r) emitterat kapital och annat eget kapital hänförligt till ägare av moderföretaget.

55 Ett företag ska redovisa ytterligare poster, rubriker och delsummor i rapporten över finansiell ställning när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning.

56 När ett företag delar in omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i rapporten över finansiell ställning ska det inte klassificera uppskjutna skattefordringar (-skulder) som omsättningstillgångar (kortfristiga skulder).

57 I denna standard föreskrivs vare sig ordningsföljd eller format för hur ett företag redovisar poster. Punkt 54 innehåller endast en förteckning över poster som är så skilda i karaktär eller funktion att de motiverar separat redovisning i rapporten över finansiell ställning. Dessutom

(a) inkluderas poster när en posts storlek, karaktär eller funktion eller graden av sammanslagning av likartade poster är sådan att separat redovisning är relevant för en förståelse av företagets finansiella ställning, och

▼M5

(b) kan beteckningar och posters ordningsföljd eller graden av sammanslagning av likartade poster ändras enligt företagets karaktär och dess transaktioner, för att tillhandahålla den information som är relevant för en förståelse av företagets finansiella ställning. Ett finansiellt institut kan exempelvis ändra ovanstående beskrivningar för att lämna information som är relevant för ett finansiellt instituts verksamhet.

58 Ett företag gör bedömningen om huruvida det ska redovisa ytterligare poster separat grundat på en bedömning av

(a) tillgångars karaktär och likviditet,

(b) tillgångars funktion i företaget, och

(c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulder.

59 Användandet av olika värderingsgrunder för olika slags tillgångar tyder på att de har olika karaktär eller funktion och att ett företag därför ska redovisa dem som separata poster. Exempelvis kan olika slag av materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde eller till omvärderade belopp enligt IAS 16.

Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder

60 Ett företag ska klassificera omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i rapporten över finansiell ställning enligt punkterna 66–76 förutom när en klassificering som bygger på likviditet ger information som är tillförlitlig och mer relevant. När detta undantag tillämpas ska ett företag ta upp alla tillgångar och skulder i likviditetsordning.

61 Oavsett vilken presentationsmetod som används ska ett företag upplysa om det belopp som väntas bli återvunnet eller reglerat efter mer än tolv månader för varje tillgångs- och skuldpost som kombinerar belopp som väntas bli återvunna eller reglerade

(a) inte mer än tolv månader efter rapportperioden, och

(b) mer än tolv månader efter rapportperioden.

62 När ett företag tillhandahåller varor och tjänster inom en tydligt identifierbar verksamhetscykel ger en uppdelning i rapporten över finansiell ställning av tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, och av skulderna i kortfristiga och långfristiga skulder, värdefull information genom att särskilja de nettotillgångar som kontinuerligt omsätts som rörelsekapital från dem som används långsiktigt i företaget. En sådan uppdelning åskådliggör också vilka tillgångar som förväntas bli realiserade under den aktuella verksamhetscykeln och vilka skulder som förfaller till betalning under samma period.

▼M5

63 För vissa företag, såsom finansiella institut, ger en indelning av tillgångar och skulder i stigande eller fallande likviditetsordning information som är tillförlitlig och mer relevant än en uppdelning i omsättnings- och anläggningstillgångar och i kort- och långfristiga skulder eftersom företaget inte tillhandahåller varor eller tjänster i en tydligt identifierbar verksamhetscykel.

64 När punkt 60 tillämpas tillåts ett företag redovisa vissa av sina tillgångar och skulder genom att klassificera dem som omsättnings- eller anläggningstillgångar och kort- och långfristiga skulder och andra i likviditetsordning när detta ger information som är tillförlitlig och mer relevant. Behovet av en blandad utformning kan uppstå när ett företag bedriver olikartade verksamheter.

65 Information om förväntade datum för realisation av tillgångar och skulder är användbar vid bedömning av ett företags likviditet och betalningsförmåga. IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* kräver upplysningar om förfallodagar för finansiella tillgångar och finansiella skulder. Finansiella tillgångar innefattar kundfordringar och andra fordringar och finansiella skulder innefattar leverantörsskulder och andra skulder. Information om den förväntade tidpunkten för återvinning av icke-monetära tillgångar såsom varulager och den förväntade tidpunkten för reglering av skulder såsom avsättningar är också användbar, oavsett om tillgångar delas in i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och skulder delas in i kort- och långfristiga skulder eller om sådan indelning inte görs. Exempelvis upplyser ett företag om de lagervärden som förväntas bli omsatta efter mer än tolv månader efter rapportperioden.

Omsättningstillgångar

66 Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när

(a) det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel,

(b) det innehar tillgången primärt för handelsändamål,

(c) det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller

(d) tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7) såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller att bytas eller användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden.

Ett företag ska klassificera alla andra tillgångar som anläggningstillgångar.

67 I denna standard används begreppet ”anläggningstillgångar” som beteckning för materiella, immateriella och finansiella tillgångar av långfristig karaktär. Standarden förbjuder inte användning av alternativa beteckningar så länge innebörden är tydlig.

▼M8

68 Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det att företaget anskaffar tillgångar för bearbetning till dess att företaget erhåller likvida medel för dem. När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar antas den uppgå till tolv månader. Omsättningstillgångar innefattar tillgångar (såsom varulager och kundfordringar) som säljs, förbrukas eller realiseras som en del av den normala verksamhetscykeln, även när de inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från rapportperioden. Omsättningstillgångar omfattar också tillgångar som främst innehas för handelsändamål (till exempel finansiella tillgångar som klassificeras som att de innehas för handel enligt IAS 39) och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella tillgångar.

▼M5

Kortfristiga skulder

▼M22

69 Ett företag ska klassificera en skuld som kortfristig när

a) det väntar sig att reglera skulden i sin normala verksamhetscykel

b) det innehar skulden främst för handelsändamål

c) skulden ska regleras inom tolv månader efter rapportperioden

d) företaget inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter rapportperioden (se punkt 73). Villkor för skulden som, efter motpartens gottfinnande, skulle kunna leda till att den regleras genom emission av egetkapitalinstrument påverkar inte dess klassificering.

Ett företag ska klassificera alla andra skulder som långfristiga.

▼M5

70 Vissa kortfristiga skulder, såsom leverantörsskulder och vissa upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, är en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Ett företag klassificerar sådana rörelserelaterade poster som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader efter rapportperioden. Samma normala verksamhetscykel används vid klassificeringen av ett företags tillgångar och skulder. När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar antas den uppgå till tolv månader.

▼M8

71 Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden eller innehas främst för handelsändamål. Exempel är finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39, checkräkningskrediter och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella skulder, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Finansiella skulder som utgör långfristig finansiering (det vill säga som inte ingår i det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel) och som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden är långfristiga skulder, och omfattas av punkterna 74 och 75.

▼M5

72 Ett företag klassificerar sina finansiella skulder som kortfristiga skulder när de förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden även om

(a) den ursprungliga löptiden översteg tolv månader, och

(b) en överenskommelse om långfristig refinansiering eller om en långfristigt ändrad amorteringsplan träffas efter rapportperioden och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande.

73 Om ett företag förväntar sig, och har rätt, att refinansiera eller förlänga en förpliktelse i minst tolv månader efter rapportperioden enligt en befintlig kreditlimit, klassificerar det förpliktelsen som långfristig även om den i annat fall skulle förfalla inom en kortare tidsperiod. När företaget inte har rätt till refinansiering eller förlängning av förpliktelsen (om det exempelvis inte finns något avtal om refinansiering) överväger emellertid företaget inte möjligheten till refinansiering av förpliktelsen och klassificerar förpliktelsen som kortfristig.

74 När ett företag bryter ett villkor i ett långfristigt låneavtal vid eller före rapportperiodens slut med effekten att skulden blir betalbar vid anfordran klassificeras skulden som en kortfristig skuld även om långivaren, efter rapportperioden och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, gick med på att inte kräva betalning till följd av avtalsbrottet. Ett företag klassificerar skulden som kortfristig eftersom det, vid rapportperiodens slut, inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter detta datum.

75 Ett företag klassificerar emellertid skulden som långfristig om långivaren vid rapportperiodens slut gick med på att erbjuda anstånd i minst tolv månader efter rapportperioden, under vilket företaget kan korrigera avtalsbrottet och under vilket långivaren inte kan begära omedelbar betalning.

76 Vad gäller lån som klassificeras som kortfristiga skulder gäller att om följande händelser inträffar mellan rapportperiodens slut och det datum de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, lämnas upplysning om dessa händelser som händelser efter rapportperioden som inte beaktas, enligt IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*

(a) långsiktig refinansiering,

(b) korrigering avseende ett brott mot ett långfristigt låneavtal, och

(c) beviljande av anstånd från långivaren för att korrigera ett brott mot ett långfristigt låneavtal som förfaller minst tolv månader efter rapportperioden.

Information som ska redovisas antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna

77 Ett företag ska, antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna, göra en underindelning av de redovisade posterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet.

▼M5

78 Detaljnivån i underindelningarna beror på kraven i IFRS och berörda belopps storlek, karaktär och funktion. Ett företag använder också de faktorer som anges i punkt 58 för att bestämma grunden för underindelningen. Upplysningarna varierar för varje post, exempelvis

(a) delas materiella anläggningstillgångar upp i slag enligt IAS 16,

(b) delas fordringar upp i kundfordringar, fordringar på närstående, förskottsbetalningar och andra belopp,

(c) delas varulager, enligt IAS 2 *Varulager*, in i undergrupper såsom handelsvaror, produktionsförnödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor,

(d) delas avsättningar upp i avsättningar för ersättningar till anställda och andra poster, och

(e) delas eget kapital upp i olika klasser, såsom inbetalt eget kapital, överkurs och reserver.

79 Ett företag ska antingen i rapporten över finansiell ställning eller i rapporten över förändringar i eget kapital, eller i noterna, upplysa om följande

(a) för varje slag av aktiekapital

(i) beslutat antal aktier,

(ii) antalet emitterade och fullt betalda aktier och emitterade icke fullt betalda aktier,

(iii) nominellt värde per aktie, eller att aktierna inte har något nominellt värde,

(iv) en avstämning av antalet utestående aktier vid periodens början och vid periodens slut,

(v) de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till respektive aktieslag, inklusive restriktioner avseende rätten till utdelning och till återbetalning av kapital,

(vi) aktier i företaget som innehas av företaget självt eller av dess dotterföretag eller intresseföretag, och

(vii) aktier som är reserverade för emission enligt optionsavtal och andra försäljningsavtal avseende aktier, med uppgift om villkor och belopp, och

(b) en beskrivning av karaktären hos och syftet med varje reserv under eget kapital.

80 Ett företag utan aktiekapital, såsom ett handelsbolag eller en stiftelse, ska lämna information som motsvarar den som krävs enligt punkt 79 (a), med angivande av förändringar under perioden för varje slag av eget kapital och de rättigheter, förmånsordningar och restriktioner som är hänförliga till varje slag av eget kapital.

▼M6

80A Om ett företag har omklassificerat:

a) ett inlösbart finansiellt instrument klassificerat som egetkapitalinstrument, eller

▼M6

b) ett instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument

mellan finansiella skulder och eget kapital ska det lämna upplysning om det omklassificerade beloppet till och från respektive kategori (finansiella skulder och eget kapital) samt tidpunkten och skälet för denna omklassificering.

▼M5

Rapport över totalresultat

81 Ett företag ska presentera alla intäkts- och kostnadsposter som redovisats för en period

(a) i en enda rapport över totalresultat, eller

(b) i två rapporter: en rapport med komponenterna i resultatet (separat ►M5 rapport över totalresultat ◄) och en andra rapport som inleds med resultatet och som innehåller komponenterna i övrigt totalresultat (rapport över totalresultat).

Information som ska redovisas i rapporten över totalresultat

82 Rapporten över totalresultat ska minst innefatta poster som visar följande belopp för perioden

(a) intäkter,

(b) finansieringskostnader,

(c) andel av resultat i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden,

(d) skattekostnad,

(e) ett enda belopp som utgör summan av

(i) resultatet efter skatt av avvecklade verksamheter och

(ii) det resultat efter skatt som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten.

(f) resultat,

(g) varje komponent i övrigt totalresultat klassificerad efter karaktär (exklusive belopp i (h)),

(h) andel av det övriga totalresultatet i intresseföretag och joint ventures redovisad med tillämpning av kapitalandelsmetoden, och

(i) övrigt totalresultat.

83 Ett företag ska upplysa om följande poster i rapporten över totalresultat som fördelning av periodens resultat

(a) periodens resultat hänförligt till

(i) ►M11 innehav utan bestämmandeinflytande ◄, och

(ii) ägare till moderföretaget,

▼**M5**

(b) summa totalresultat för perioden hänförligt till

(i) ►**M11** innehav utan bestämmandeinflytande ◄, och

(ii) ägare till moderföretaget.

84 Ett företag kan i en separat ►**M5** rapport över totalresultat ◄ (se punkt 81) redovisa posterna i punkt 82 (a)–(f) och upplysningarna i punkt 83 (a).

85 Ett företag ska redovisa ytterligare resultatposter, rubriker och delsummor i rapporten över totalresultat och i den separata ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas) när så är relevant för en förståelse av företagets finansiella resultat.

86 Eftersom effekterna av ett företags olika aktiviteter, transaktioner och andra händelser skiljer sig åt i fråga om frekvens, möjlighet till vinst eller förlust och förutsägbarhet, hjälper upplysningar om komponenterna i resultatet användare att förstå det uppnådda finansiella resultatet samt att göra prognoser över framtida finansiellt resultat. Ett företag innefattar ytterligare poster i rapporten över totalresultat och i den separata ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas) och ändrar de använda beskrivningarna och posternas ordning när detta erfordras för att förklara delarna i det finansiella resultatet. Ett företag beaktar faktorer som innefattar intäkts- och kostnadsposters väsentlighet, karaktär och funktion. Exempelvis kan ett finansiellt institut ändra beskrivningarna för att lämna information som är relevant för ett finansiellt instituts verksamhet. Ett företag kvittar inte intäkts- och kostnadsposter såvida inte villkoren i punkt 32 är uppfyllda.

87 Ett företag ska inte redovisa några intäkts- och kostnadsposter som extraordinära poster, vare sig i rapporten över totalresultat eller i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas), eller i noterna.

Periodens resultat

88 Ett företag ska redovisa alla intäkts- och kostnadsposter för en period i resultatet såvida inte en IFRS kräver eller tillåter annat.

89 I vissa IFRS anges omständigheter när ett företag redovisar vissa poster utanför resultatet för den aktuella perioden. IAS 8 behandlar två sådana omständigheter: rättelsen av fel och effekten av byten av redovisningsprinciper. I andra IFRS krävs eller tillåts att komponenter i övrigt totalresultat som motsvarar *föreställningsramens* definition av intäkt eller kostnad exkluderas från resultatet (se punkt 7).

Periodens övriga totalresultat

90 Ett företag ska lämna upplysning om det inkomstskattebelopp som är hänförligt till varje komponent i övrigt totalresultat, inklusive omklassificeringsjusteringar, antingen i rapporten över totalresultat eller i noterna.

91 Ett företag kan redovisa komponenter i övrigt totalresultat antingen

(a) efter avdrag för hänförliga skatteeffekter, eller

▼M5

(b) före hänförliga skatteeffekter med ett belopp som visar det sammanlagda inkomstskattebelopp som är hänförligt till dessa komponenter.

92 Ett företag ska upplysa om omklassificeringsjusteringar hänförliga till komponenter i övrigt totalresultat.

93 I andra IFRS anges huruvida och när belopp som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras till resultatet. Sådana omklassificeringar kallas i denna standard för omklassificeringsjusteringar. En omklassificeringsjustering inkluderas med den hänförliga komponenten i övrigt totalresultat i den period där justeringen omklassificeras till resultatet. Exempelvis inkluderas vinster som realiseras vid avyttrandet av finansiella tillgångar som kan säljas i den aktuella periodens resultat. Dessa belopp kan ha redovisats i övrigt totalresultat som orealiserade vinster i de aktuella eller föregående perioderna. Dessa orealiserade vinster måste dras från övrigt totalresultat i den period i vilken de realiserade vinsterna omklassificeras till resultatet för att undvika att de inkluderas två gånger i det sammanlagda totalresultatet.

94 Ett företag kan redovisa omklassificeringsjusteringar i rapporten över totalresultat eller i noterna. Ett företag som redovisar omklassificeringsjusteringar i noterna redovisar komponenterna i övrigt totalresultat efter hänförliga omklassificeringsjusteringar.

95 Omklassificeringsjusteringar uppkommer exempelvis vid avyttrande av en utlandsverksamhet (se IAS 21), vid borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar som kan säljas (se IAS 39) och när en säkrad prognostiserad transaktion påverkar resultatet (se punkt 100 i IAS 39 avseende kassaflödessäkringar).

96 Omklassificeringsjusteringar uppkommer inte vid förändringar i omvärderingsreserv som redovisas enligt IAS 16 eller IAS 38 eller vid aktuariella vinster eller förluster på förmånsbestämda planer som redovisas enligt punkt 93A i IAS 19. Dessa komponenter redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras inte till resultatet under efterföljande perioder. Förändringar i omvärderingsreserv kan överföras till balanserade vinstmedel i efterföljande perioder när tillgången används eller när den tas bort från rapporten över finansiell ställning (se IAS 16 och IAS 38). Aktuariella vinster och förluster redovisas i balanserade vinstmedel i den period där de redovisas som övrigt totalresultat (se IAS 19).

Information som ska redovisas i rapporten över totalresultat eller i noterna

97 När intäkts- eller kostnadsposter är väsentliga ska ett företag lämna separat upplysning om deras karaktär och belopp.

▼**M5**

98 Omständigheter som skulle ge upphov till separat upplysning om intäkts- och kostnadsposter innefattar

(a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärde samt återföringar av sådana nedskrivningar,

(b) omstruktureringar av ett företags aktiviteter och återföringar av eventuella avsättningar för omstruktureringsutgifterna,

(c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,

(d) avyttringar av placeringar,

(e) avvecklade verksamheter,

(f) uppgörelser vid rättstvister, och

(g) övriga återföringar av avsättningar.

99 Ett företag ska redovisa en analys av de kostnader som redovisats i resultatet med en klassificering som antingen bygger på kostnadernas karaktär eller på deras funktion i företaget, beroende på vilket som ger information som är tillförlitlig och mer relevant.

100 Företag uppmuntras att redovisa analysen i punkt 99 i rapporten över totalresultat eller i den separata ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas).

101 Kostnader delas in i syfte att belysa komponenter i det finansiella resultatet som kan variera i fråga om frekvens, vinst- eller förlustpotential och förutsägbarhet. Denna analys tillhandahålls i en av två uppställningar.

102 Den första uppställningen är kostnadsslagsindelning. Ett företag slår inom resultatet samman kostnader utifrån deras karaktär (exempelvis avskrivning, materialinköp, transportkostnader, ersättningar till anställda och reklamkostnader) och omfördelar dem inte på funktioner i företaget. Denna metod kan vara enkel att använda eftersom inga fördelningar av kostnader på funktioner krävs. Nedan följer ett exempel på klassificering enligt kostnadsslagsindelning:

Intäkter		X
Övriga intäkter		X
Förändring av lager av färdiga varor och produkter i arbete	X	
Råvaror och förnödenheter	X	
Kostnad för ersättningar till anställda	X	
Avskrivningar	X	
Övriga kostnader	X	
Summa kostnader		-X
Resultat före skatt		X

▼M5

103 Den andra uppställningen kallas funktionsindelning eller kostnad för sålda varor och klassificerar kostnader utifrån deras funktion, som del av kostnader för sålda varor, eller, exempelvis, kostnader för distribution eller administration. Ett företag ska enligt denna uppställning upplysa minst om kostnaden för sålda varor skild från andra kostnader. Denna metod kan ge användarna mer relevant information än klassificeringen av kostnader efter deras karaktär, men fördelningen av kostnader på funktioner kan kräva godtyckliga fördelningar och inbegripa betydande mått av bedömning. Nedan följer ett exempel på en klassificering enligt funktionsindelning:

Intäkter	X
Kostnad för sålda varor	-X
Bruttoresultat	X
Övriga intäkter	X
Distributionskostnader	-X
Administrationskostnader	-X
Övriga kostnader	-X
Resultat före skatt	X

104 Ett företag som klassificerar kostnader efter funktion ska lämna ytterligare information om kostnadernas karaktär, inklusive kostnad för avskrivningar och kostnad för ersättningar till anställda.

105 Valet mellan funktions- och kostnadsslagsindelning beror på historiska faktorer och branschfaktorer samt på företagets karaktär. Båda metoderna ger en indikation om vilka kostnader som kan variera, direkt eller indirekt, med företagets försäljnings- eller produktionsnivå. Eftersom varje uppställningsform har fördelar för olika typer av företag, kräver denna standard att företagsledningen väljer den utformning som är tillförlitlig och mer relevant. Eftersom information om kostnaders karaktär är värdefull när framtida kassaflöden prognostiseras krävs dock att ytterligare upplysningar lämnas när den funktionsindelade uppställningen används. I punkt 104 har ”ersättningar till anställda” samma innebörd som i IAS 19.

Rapport över förändringar i eget kapital

▼M11

106 Ett företag ska redovisa en rapport över förändringar i eget kapital som ska innehålla

(a) totalresultat för perioden, med separat angivelse av de sammanlagda belopp som är hänförliga till moderföretagets ägare och till innehav utan bestämmande inflytande,

(b) för varje komponent i eget kapital, effekterna av retroaktiv tillämpning eller retroaktiv omräkning redovisade enligt IAS 8, och

(c) [struken] och

(d) för varje komponent i eget kapital, en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut med separata upplysningar om förändringar beroende på

(i) resultat,

▼M11

(ii) varje post i övrigt totalresultat, och

(iii) transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare, utvisande separata tillskott från och värdeöverföringar till ägare och ändringar i ägarandelar i dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande.

▼M5

107 Ett företag ska, antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna, upplysa om utdelning som redovisats som värdeöverföring till ägare under perioden samt hänförligt belopp per aktie.

108 I punkt 106 innefattar komponenterna i eget kapital exempelvis varje slag av tillskjutet eget kapital, det ackumulerade saldot för varje kategori i övrigt totalresultat samt balanserade vinstmedel.

109 Förändringar i ett företags eget kapital mellan rapportperiodens början och slut återspeglar ökningen eller minskningen av dess nettotillgångar under perioden. Med undantag för förändringar som är en följd av transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare (såsom kapitaltillskott, återköp av företagets egetkapitalinstrument och utdelningar) och transaktionskostnader som är direkt hänförliga till sådana transaktioner, motsvarar den sammanlagda förändringen i eget kapital under en period totalbeloppet av intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster, som företagets verksamhet genererat under perioden.

110 IAS 8 kräver retroaktiva justeringar för att åstadkomma byten av redovisningsprinciper, i den mån detta är praktiskt genomförbart, förutom när övergångsbestämmelserna i en annan IFRS kräver annat. IAS 8 kräver också retroaktiva omräkningar för att rätta fel, i den mån detta är praktiskt genomförbart. Retroaktiva justeringar och retroaktiva omräkningar är inte förändringar av eget kapital utan justeringar av ingående balans för balanserade vinstmedel, förutom när en IFRS kräver retroaktiv justering av annan komponent i eget kapital. Punkt 106 (b) kräver upplysning i rapporten över förändringar i eget kapital om den totala justeringen av varje komponent i eget kapital, uppdelat på vad som avser byten av redovisningsprinciper och vad som avser rättelser av fel. Upplysning lämnas om dessa justeringar för varje tidigare period och för periodens början.

Rapport över kassaflöden

111 Information om kassaflöden ger de finansiella rapporternas användare ett underlag för att bedöma företagets förmåga att generera likvida medel och dess behov av att utnyttja dessa kassaflöden. I IAS 7 anges krav på uppställningen av och upplysning om kassaflödesinformation.

Noter

Struktur

112 Noterna ska

(a) innehålla information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt de särskilda redovisningsprinciper som används enligt punkterna 117–124,

(b) innehålla den information som krävs enligt IFRS som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna, och

▼M5

(c) tillhandahålla information som inte lämnas på annan plats i de finansiella rapporterna, men som är relevant för en förståelse av någon av rapporterna.

113 Ett företag ska, så långt det är praktiskt genomförbart, presentera noterna på ett systematiskt sätt. Ett företag ska för varje post i rapporterna över finansiell ställning och totalresultat, i den separata ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas), och i rapporterna över förändringar i eget kapital och över kassaflöden ange hänvisningar till eventuell hänförlig information i noterna.

114 Ett företag redovisar normalt noterna i nedanstående ordningsföljd, för att underlätta för användare att förstå de finansiella rapporterna och att jämföra dem med andra företags finansiella rapporter

(a) uttalande om att IFRS iakttas (se punkt 16),

(b) översikt över betydande redovisningsprinciper som tillämpas (se punkt 117),

(c) tilläggsinformation för poster som redovisas i rapporterna över finansiell ställning och totalresultat, i den separata ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas), och i rapporterna över förändringar i eget kapital och över kassaflöden, i den ordning i vilken varje rapport och post redovisas, och

(d) andra upplysningar, inklusive

(i) eventualförpliktelser (se IAS 37) och oredovisade avtalsenliga åtaganden, och

(ii) icke-finansiella upplysningar, såsom företagets mål och riktlinjer för riskhanteringen (se IFRS 7).

115 Under vissa omständigheter kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Exempelvis kan ett företag kombinera information om förändringar av verkligt värde som redovisas i resultatet med information om finansiella instruments löptider, även om de förra upplysningarna hör till rapporten över totalresultat eller den separata ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas) och de senare till rapporten över finansiell ställning. Ett företag bibehåller dock en systematisk struktur i noterna så långt det är praktiskt genomförbart.

116 Ett företag kan redovisa noter med information om grunden för upprättande av de finansiella rapporterna samt särskilda redovisningsprinciper som en separat del av de finansiella rapporterna.

Upplysning om redovisningsprinciper

117 Ett företag ska i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper upplysa om

(a) den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna, och

(b) de övriga använda redovisningsprinciper som är relevanta för en förståelse av de finansiella rapporterna.

▼M5

118 Det är viktigt för ett företag att informera användare om den värderingsgrund eller de värderingsgrunder som använts i de finansiella rapporterna (exempelvis anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, verkligt värde eller återvinningsvärde) eftersom den grund ett företag använder vid upprättandet av de finansiella rapporterna på ett betydande sätt påverkar användares analys. När ett företag använder mer än en värderingsgrund i de finansiella rapporterna, exempelvis när vissa tillgångsslag omvärderas, behöver företaget bara ge en indikation om de slag av tillgångar och skulder som varje värderingsgrund tillämpats på.

119 När företagsledningen avgör om den ska lämna upplysning om en särskild redovisningsprincip beaktar den huruvida upplysning skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner, andra händelser och förhållanden återspeglas i redovisat finansiellt resultat och finansiell ställning. Upplysningar om särskilda redovisningsprinciper är särskilt användbara för användare när dessa principer utgör tillåtna alternativ i IFRS. Ett exempel är upplysning om huruvida en samägare redovisar sin andel i ett gemensamt styrt företag genom tillämpning av klyvnings- eller kapitalandelsmetoden (se IAS 31, *Andelar i joint ventures*). Vissa IFRS kräver uttryckligen upplysning om särskilda redovisningsprinciper, inklusive företagsledningens val mellan olika tillåtna principer. Exempelvis krävs enligt IAS 16 upplysning om de värderingsgrunder som används för olika slag av materiella anläggningstillgångar.

120 Varje företag överväger vilken karaktär hos dess verksamheter och vilka principer som användarna av företagets finansiella rapporter skulle förvänta sig upplysning om för den typen av företag. Exempelvis skulle användare vänta sig att ett företag som ska betala inkomstskatt upplyser om sina redovisningsprinciper för inkomstskatter, inklusive dem som gäller uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. När ett företag har betydande verksamhet i utlandet eller transaktioner i utländska valutor, skulle användare vänta sig upplysningar om principer för redovisningen av valutakursvinster och valutakursförluster.

121 En redovisningsprincip kan vara betydande på grund av karaktären på företagets verksamheter även om belopp för aktuella och tidigare perioder inte är väsentliga. Det är också lämpligt att lämna upplysning om varje betydande redovisningsprincip som inte särskilt krävs enligt IFRS, men som företaget väljer och tillämpar enligt IAS 8.

122 Ett företag ska, i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper eller i andra noter, upplysa om de bedömningar, förutom dem som innefattar uppskattningar (se punkt 125), företagsledningen har gjort när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper och som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.

123 När företagsledningen tillämpar företagets redovisningsprinciper, gör den olika bedömningar, förutom sådana som innefattar uppskattningar, som kan ha en betydande inverkan på de belopp som företaget redovisar i de finansiella rapporterna. Exempelvis gör företagsledningen bedömningar när den fastställer

(a) huruvida finansiella tillgångar är investeringar som hålls till förfall,

▼M5

(b) när i huvudsak alla de betydande risker och fördelar som ett ägande av finansiella tillgångar och leasing av tillgångar medför överlåts på andra företag,

(c) huruvida, till sin innebörd, vissa försäljningar av varor är finansieringsavtal och därför inte ger upphov till någon intäkt, och

(d) huruvida innebörden i relationen mellan företaget och ett företag för särskilt ändamål (SPE) tyder på att företaget har ett bestämmande inflytande över detta SPE.

124 Vissa av de upplysningar som lämnas enligt punkt 122 krävs enligt andra IFRS. Exempelvis krävs enligt IAS 27 att ett företag lämnar upplysning om anledningarna till att företagets ägarandel inte medför ett bestämmande inflytande, vad gäller ett investeringsobjekt som inte är ett dotterföretag, även om över hälften av dess röster eller potentiella röster ägs direkt eller indirekt via dotterföretag. Enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* krävs upplysning om de kriterier som företaget tagit fram för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra.

Källor till osäkerhet i uppskattningar

125 Ett företag ska upplysa om de antaganden det gör om framtiden, och andra viktiga källor till osäkerheter i uppskattningar vid rapportperiodens slut, som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de redovisade värdena för tillgångar och skulder under nästkommande räkenskapsår. Vad gäller dessa tillgångar och skulder, ska noterna innefatta uppgifter om

(a) deras karaktär, och

(b) deras redovisade värde vid rapportperiodens slut.

126 Att fastställa vissa tillgångar och skulders redovisade värde kräver uppskattning av effekterna av osäkra framtida händelser på dessa tillgångar och skulder vid rapportperiodens slut. Exempelvis är, i avsaknad av nyligen observerade marknadspriser, framåtriktade uppskattningar nödvändiga för att beräkna återvinningsvärdet på slag av materiella anläggningstillgångar, effekten av teknisk inkurans på varulagret, avsättningar som beror på det framtida utfallet av pågående rättstvister och långfristiga skulder för ersättningar till anställda, såsom pensionsförpliktelser. Dessa uppskattningar innefattar antaganden om sådana poster som riskjusteringen av kassaflöden eller diskonteringssatser, framtida förändringar av löner och framtida förändringar i priser som påverkar andra utgifter.

127 De antaganden och andra källor till osäkerhet i uppskattningar som företaget lämnar upplysning om enligt punkt 125 sammanhänger med de uppskattningar som kräver företagsledningens svåraste, mest subjektiva eller mest komplexa bedömningar. När antalet variabler och antaganden som påverkar det möjliga framtida utfallet av osäkerheten ökar, blir dessa bedömningar mer subjektiva och komplexa och potentialen för en väsentlig följdjustering av de redovisade värdena för tillgångar och skulder stiger därmed vanligen.

▼M5

128 Upplysningarna i punkt 125 krävs inte för tillgångar och skulder för vilka det föreligger en betydande risk att deras redovisade värden kan förändras väsentligt under nästkommande räkenskapsår om, vid rapportperiodens slut, de värderas till verkligt värde baserat på nyligen observerade marknadspriser. Sådana verkliga värden kan förändras väsentligt under nästkommande räkenskapsår men dessa förändringar skulle inte ha sitt ursprung i antaganden eller andra källor till osäkerhet i uppskattningar vid rapportperiodens slut.

129 Ett företag utformar upplysningarna i punkt 125 på ett sätt som hjälper användare av finansiella rapporter att förstå de bedömningar som företagsledningen gör avseende framtiden och andra källor till osäkerhet i uppskattningar. Den lämnade informationens karaktär och omfattning varierar enligt antagandets karaktär och andra omständigheter. Exempel på de typer av upplysningar ett företag lämnar är

(a) karaktär på antagandet eller annan osäkerhet i uppskattningen,

(b) redovisade värdens känslighet för metoderna, antagandena och uppskattningarna som beräkningen av dessa värden bygger på, inklusive anledningarna till känsligheten,

(c) det förväntade utfallet av en osäkerhet och intervallet av rimligt möjliga utfall under nästkommande räkenskapsår avseende de redovisade värdena för de berörda tillgångarna och skulderna, och

(d) en förklaring av ändringar som gjorts av tidigare antaganden rörande dessa tillgångar och skulder, om osäkerheten kvarstår.

130 Standarden kräver inte att ett företag lämnar budgetinformation eller prognoser i upplysningarna enligt punkt 125.

131 Det är ibland praktiskt ogenomförbart att upplysa om omfattningen av de möjliga effekterna av ett antagande eller annan källa till osäkerhet i uppskattningarna vid rapportperiodens slut. I sådana fall upplyser företaget om att det är rimligen möjligt, baserat på befintlig kunskap, att utfall under nästkommande räkenskapsår som skiljer sig från antagandet skulle kunna kräva en väsentlig justering av det redovisade värdet för berörd tillgång eller skuld. I samtliga fall lämnar företaget upplysning om karaktären på och redovisat värde för den tillgång eller skuld (eller det slag tillgångar eller skulder) som påverkas av antagandet i fråga.

132 Upplysningarna i punkt 122 om vissa bedömningar som företagsledningen gjorde när den tillämpade företagets redovisningsprinciper sammanhänger inte med upplysningarna om viktiga källor till osäkerhet i uppskattningarna i punkt 125.

133 Enligt andra IFRS krävs upplysning om vissa av de antaganden som annars skulle krävas enligt punkt 125. Exempelvis krävs enligt IAS 37 upplysningar, enligt angivna omständigheter, om viktiga antaganden rörande framtida händelser som påverkar olika slag av avsättningar. Enligt IFRS 7 krävs upplysning om betydande antaganden som företaget använder vid uppskattning av de verkliga värdena för finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisas till verkligt värde. Enligt IAS 16 krävs upplysning om betydande antaganden som företaget använder vid uppskattning av verkliga värden för omvärderade materiella anläggningstillgångar.

▼M5

Kapital

134 Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av dess finansiella rapporter att bedöma företagets mål, riktlinjer och processer för hantering av kapital.

135 För att uppfylla punkt 134 lämnar företaget upplysningar om följande

(a) kvalitativ information om sina mål, riktlinjer och processer för hantering av kapital, inklusive

(i) en beskrivning vad det hanterar som kapital,

(ii) när ett företag omfattas av externt ålagda kapitalkrav, karaktären på dessa krav och hur dessa krav införlivas i hanteringen av kapital, och

(iii) hur det uppfyller sina mål för hantering av kapital.

(b) översiktliga kvantitativa uppgifter om vad det hanterar som kapital. Vissa företag betraktar vissa finansiella skulder (exempelvis vissa former av efterställda lån) som del av kapital. Andra företag betraktar kapital som exklusive vissa delar av eget kapital (exempelvis komponenter som har sitt ursprung i kassaflödessäkringar).

(c) alla förändringar i (a) och (b) från föregående period.

(d) huruvida det under perioden iakttog några externt ålagda kapitalkrav som det omfattas av.

(e) när företaget inte har iakttagit sådana externt ålagda kapitalkrav, följderna av att inte göra det.

Företaget bygger dessa upplysningar på den information som tillhandahålls internt till nyckelpersoner i ledande ställning.

136 Ett företag kan hantera kapital på olika sätt och omfattas av ett antal olika kapitalkrav. Exempelvis kan ett konglomerat innefatta företag som bedriver försäkringsverksamhet och bankverksamhet och dessa företag kan bedriva verksamhet i flera jurisdiktioner. När sammanslagna upplysningar om kapitalkrav och om hur kapital hanteras inte skulle utgöra användbar information eller skulle förvränga en användares förståelse av ett företags kapitalresurser ska företaget separat upplysa om varje kapitalkrav som företaget omfattas av.

▼M6

Inlösbara finansiella instrument klassificerade som eget kapital

136A Avseende inlösbara finansiella instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument ska ett företag (i den mån detta inte görs på annan plats) lämna upplysning om:

a) summariska kvantitativa uppgifter om det belopp som har klassificerats som eget kapital,

▼M6

b) dess mål, policyer och processer för att hantera sin förpliktelse att återköpa eller inlösa instrumenten när innehavarna av instrumenten så begär, inklusive eventuella förändringar från föregående period,

c) förväntat negativt kassaflöde vid återköp eller inlösen av denna klass av finansiella instrument, och

d) information om hur det förväntade negativa kassaflödet vid återköp eller inlösen har fastställts.

▼M5

Övriga upplysningar

137 Ett företag ska i noterna lämna upplysning om

(a) beloppet för utdelning som har föreslagits eller tillkännagivits innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande, men som inte redovisas som värdeöverföring till ägare under perioden, och hänförligt belopp per aktie, och

(b) beloppet för eventuell ej redovisad kumulativ företrädesrätt till utdelning.

▼M6

138 Ett företag ska lämna följande upplysningar, om dessa inte ingår någon annanstans i den information som publiceras tillsammans med de finansiella rapporterna:

a) företagets säte och rättsliga form, vilket land företaget registrerats i och adressen till företagets huvudkontor (eller huvudsakliga verksamhetsort, om denna är en annan än företagets huvudkontor),

b) en beskrivning av verksamhetens karaktär och av företagets huvudsakliga aktiviteter,

c) namnet på moderföretaget och det yttersta moderföretaget för koncernen, och

d) information om dess livslängd, om det är ett företag med begränsad livslängd.

▼M5

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

139 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M11

139A IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 106 lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen ska tillämpas med retroaktiv verkan.

▼**M6**

139B Genom Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation (ändringar i IAS 32 och IAS 1), utfärdad i februari 2008, ändrades punkt 138 och punkterna 8A, 80A och 136A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också tillämpa de därmed förknippade ändringarna av IAS 32, IAS 39, IFRS 7 och IFRIC 2, *Medlemsandelar i ekonomiska föreningar* och liknande instrument för samma period.

▼**M8**

139C Punkterna 68 och 71 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M22**

139D Punkt 69 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M5**

UPPHÄVANDE AV IAS 1 (OMARBETAD 2003)

140 Denna standard ersätter IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* som omarbetades 2003, och som ändrades 2005.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 2

Varulager

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur varulager ska redovisas. Den viktigaste frågan vid redovisning av varulager gäller vilket anskaffningsvärde som ska redovisas som tillgång till dess en motsvarande intäkt redovisas. Standarden ger vägledning om hur anskaffningsvärdet fastställs och hur det senare ska redovisas som kostnad, innefattande eventuell nedskrivning till nettoförsäljningsvärdet. Den ger även vägledning om de olika beräkningsmetoder som används vid fördelning av kostnader på skilda varuslag.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Standarden är tillämplig för alla varulager, utom

   a) pågående arbeten i form av entreprenaduppdrag, vilket även inbegriper tjänsteuppdrag som är hänförliga till desamma (se IAS 11, *Entreprenadavtal),*

   b) finansiella instrument (se IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* och IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering),* och

   c) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet samt jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk).*

3. Denna standard är inte tillämplig vid värdering av varulager tillhörande

   a) producenter av jord- och skogsbruksprodukter, jord- och skogsbruksprodukter efter skörd samt mineraler och mineralprodukter i den mån de värderas till nettoförsäljningsvärde i enlighet med väl etablerad praxis i dessa branscher. Om sådana varor värderas till nettoförsäljningsvärde, redovisas förändringar av värdet i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ för den period i vilken förändringen sker.

   b) råvarumäklare som värderar sina varor till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader. Om sådana varulager värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, redovisas förändringar av det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ för den period när förändringen sker.

4. De varulager som nämns i punkt 3 (a) värderas till nettoförsäljningsvärdet vid vissa tillverkningssteg. Detta inträffar exempelvis vid skörd av jordbruksgrödor eller utvinning av mineraler och försäljningen är garanterad via ett terminskontrakt eller en statlig garanti, eller när det finns en aktiv marknad och risken för att försäljning inte ska ske är försumbar. Dessa varor undantas endast från värderingskraven i denna standard.

5. Som mäklare räknas den som köper eller säljer råvaror för andras eller egen räkning. De varor som nämns i punkt 3 (b) är huvudsakligen förvärvade i syfte att säljas vidare inom en snar framtid och generera vinst till följd av ändringar i priset eller mäklarens försäljningsmarginal. Om dessa varulager värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, undantas de endast från värderingskraven i denna standard.

▼B

DEFINITIONER

6. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Varor i lager utgörs av tillgångar

a) som är avsedda för försäljning i den löpande verksamheten,

b) som är under tillverkning för sådan försäljning, eller

c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Nettoförsäljningsvärde är det uppskattade försäljningspriset i den löpande verksamheten efter avdrag för uppskattade kostnader för färdigställande och uppskattade kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

7. Nettoförsäljningsvärde avser det nettobelopp ett företag räknar med att kunna realisera vid försäljning av varor i lager i den ordinarie verksamheten. Verkligt värde avser det belopp till vilket samma tillgång skulle kunna överlåtas på en marknad, mellan kunniga köpare och säljare som båda har ett intresse av att transaktionen genomförs. Det förra är ett företagsspecifikt värde; det senare är det inte. Nettoförsäljningsvärdet för varor i lager överensstämmer eventuellt inte med det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

8. Varor i lager innefattar köpta varor för försäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Lagret hos ett tjänsteföretag inkluderar anskaffningsvärdet enligt punkt 19 för uppdrag för vilka företaget ännu inte redovisat någon motsvarande intäkt (se IAS 18, *Intäkter*).

VÄRDERING AV VARULAGER

9. Varor i lager ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.

Anskaffningsvärde för varulager

10. Anskaffningsvärdet för varulager ska innefatta alla kostnader för inköp, kostnader för tillverkning samt andra kostnader för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick.

Inköpskostnader

11. I inköpskostnaderna för varor i lager inräknas inköpspriset, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå från skattemyndigheterna) samt transportkostnader, hanteringskostnader och andra kostnader som är direkt hänförliga till inköpet av färdigvaror, material och tjänster. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när inköpskostnaderna bestäms.

▼B

Tillverkningskostnader

12. I tillverkningskostnaderna för varor i lager inräknas kostnader som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, såsom direkt lön. Vidare inräknas systematiskt fördelade fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen av färdiga varor. Fasta omkostnader som avser tillverkningen utgörs av sådana indirekta tillverkningsomkostnader som är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, såsom avskrivningar och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning liksom kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga omkostnader är sådana indirekta kostnader för tillverkningen som varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, såsom indirekt material och indirekt lön.

13. Fördelningen av fasta omkostnader för tillverkningen bygger på anläggningarnas normala kapacitet. Med normal kapacitet avses den tillverkningsvolym som förväntas bli uppnådd i genomsnitt under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden, varvid hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Det totala belopp för fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet blir inte högre till följd av låg produktion eller outnyttjade anläggningar. Ej fördelade omkostnader kostnadsförs i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ i den period till vilken de hänför sig. I perioder med onormalt hög tillverkning minskas det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet. Rörliga omkostnader för tillverkningen fördelas på varje tillverkad enhet utifrån anläggningarnas faktiska utnyttjande.

14. En tillverkningsprocess kan få till följd att flera produkter tillverkas samtidigt. Detta är exempelvis fallet vid förenad produktion eller när det förekommer en biprodukt vid sidan av huvudprodukten. När kostnaderna för tillverkning av varje enskild vara inte är särskiljbara, fördelas kostnaderna på de olika varorna på ett logiskt och konsekvent sätt. Fördelningen kan exempelvis baseras på det relativa försäljningsvärdet för varje vara, antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen där produkterna blir särskiljbara, eller när tillverkningen är avslutad. De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. När så är fallet värderas de ofta till nettoförsäljningsvärdet, som dras av när huvudproduktens anskaffningsvärde fastställs. Det innebär att huvudproduktens redovisade värde inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

Andra kostnader

15. Andra kostnader räknas in i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Det kan exempelvis vara lämpligt att i anskaffningsvärdet för varor i lager inkludera omkostnader som inte är hänförliga till tillverkningen eller kostnaderna för att utforma varor för enskilda kunder.

16. Följande är exempel på kostnader som inte inräknas i anskaffningsvärdet för varor i lager och som i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ kostnadsförs i den period till vilken de hänför sig

a) onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader,

▼B

b) lagringskostnader, såvida de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen före ett senare tillverkningssteg,

c) administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick, och

d) försäljningskostnader.

17. I IAS 23, *Lånekostnader*, behandlas de särskilda omständigheter under vilka lånekostnader räknas in i anskaffningsvärdet för varulagret.

18. Ett företag kan förvärva varulager på avbetalning. Om uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent redovisas denna komponent, exempelvis skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, som en räntekostnad under finansieringsperioden.

Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag

19. I den mån tjänsteföretag har varulager värderas lagret till tillverkningskostnaderna. Dessa kostnader består främst av löner och andra kostnader för personal som är direkt sysselsatt med att tillhandahålla tjänsterna, inklusive arbetsledande personal samt därtill hänförliga omkostnader. Löner och andra kostnader för försäljnings- och administrationspersonal ingår inte i anskaffningsvärdet för lagret utan kostnadsförs den period de uppkommer. Anskaffningsvärdet för lager hos tjänsteföretag inkluderar inte vinstmarginaler eller ej hänförliga omkostnader som ofta ingår i de priser som debiteras av tjänsteföretag.

Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter från biologiska tillgångar

▼M8

20. Enligt IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, ska lager som består av jordbruksprodukter som ett företag har skördat från biologiska tillgångar vid första redovisningstillfället redovisas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader vid skördetidpunkten. Detta värde utgör varornas anskaffningsvärde per detta datum, när denna standard börjar tillämpas.

▼B

Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

21. Olika schablonmetoder för att fastställa anskaffningsvärdet för varor i lager, såsom standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, kan av praktiska skäl användas om de resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. Standardkostnader beräknas med hänsyn tagen till normalsituationer med avseende på material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. De omprövas regelbundet och revideras när så är nödvändigt, mot bakgrund av aktuella förhållanden.

22. Metoder som baseras på försäljningspriset används ofta inom handeln för att värdera sådana enheter i varulagret som förekommer i stort antal med hög omsättningshastighet och i stort sett samma marginaler och för vilka det inte är praktiskt genomförbart att använda andra metoder för att fastställa anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet fastställs genom att ett avdrag görs från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal. Vid beräkningen av bruttomarginalen beaktas varor vars försäljningspris har sänkts i förhållande till ursprungligt pris. Som bruttomarginaler används ofta genomsnittliga värden för varje avdelning.

▼B

Beräkningsmetoder

23. Anskaffningsvärdet för sådana varor som vanligen inte är utbytbara, samt för varor och tjänster som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, ska fastställas med utgångspunkt i de specifika kostnader som är hänförliga till respektive produkt.

24. Att fastställa anskaffningsvärdet med utgångspunkt i de specifika kostnaderna innebär att specifika kostnader hänförs till identifierade artiklar i lagret. Detta är den korrekta metoden för artiklar som är åtskilda för särskilda projekt, oavsett om de köpts in eller producerats internt. Ett sådant tillvägagångssätt är emellertid olämpligt när det rör sig om ett stort antal enheter som är inbördes utbytbara, eftersom metoden att välja ut de enheter som kvarligger i lager då skulle kunna användas för att uppnå en förutbestämd effekt på periodens resultat.

25. Anskaffningsvärdet, för andra varor än dem som omfattas av punkt 23, ska beräknas genom tillämpning av först in, först ut-metoden (FIFU), eller av en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Ett företag ska använda samma metod för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varulager av olika beskaffenhet eller med olika användningsområden kan olika metoder motiveras.

26. Exempelvis kan varor som används i ett rörelsesegment vara till nytta för företaget på ett annat sätt än samma slags varor som används i ett annat rörelsesegment. Emellertid är en skillnad i varornas geografiska läge (eller i respektive läges skatteregler) i sig inte tillräcklig för att motivera användandet av olika metoder.

27. FIFU-metoden utgår från antagandet att varor som köps in eller tillverkas först säljs först och att de enheter som ligger kvar i lagret i slutet av en period därmed är de som köpts in eller tillverkats senast. Metoden som bygger på vägda genomsnittspriser innebär att anskaffningsvärdet för varje enhet fastställs ur ett vägt genomsnitt av anskaffningsvärdena för liknande enheter vid periodens början och av anskaffningsvärdena för de enheter som köpts in eller tillverkats under perioden. Genomsnittstalen kan beräknas periodiskt eller vid varje ytterligare leverans, beroende på förhållandena för det enskilda företaget.

Nettoförsäljningsvärde

28. Det redovisade värdet för varor i lager kanske inte kan återvinnas om varorna utsatts för skada, om de helt eller delvis blivit för gamla eller om försäljningspriset har sjunkit. Det redovisade värdet för varor i lager kan kanske inte heller återvinnas om de uppskattade kostnaderna för färdigställande eller de uppskattade kostnaderna för att sälja enheterna har ökat. En justering till nettoförsäljningsvärdet är i linje med synsättet att tillgångar inte ska tas upp till ett värde som är högre än av vad som beräknas inflyta vid försäljningen eller värdet av framtida utnyttjande.

29. Värdet på varor i lager skrivs vanligen ned till nettoförsäljningsvärdet per vara. I vissa fall kan det emellertid vara lämpligt att slå samman likartade eller sammanhängande varor. Detta kan vara fallet när varorna hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det inte är praktiskt genomförbart att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje. Det är inte korrekt att göra en nedskrivning av varor i lager med utgångspunkt från hur de har klassificerats, exempelvis färdiga varor, eller alla varor i en viss bransch eller i ett visst rörelsesegment. Tjänsteföretag särredovisar vanligen kostnader avseende varje uppdrag för vilket ett separat försäljningspris debiteras. Därför behandlas varje sådant uppdrag som en separat produkt.

▼B

30. Uppskattningar av nettoförsäljningsvärdet sker med utgångspunkt i de mest tillförlitliga uppgifter som är tillgängliga vid de tidpunkter då uppskattningarna görs, avseende de belopp som förväntas inflyta. Uppskattningarna beaktar variationer i priser eller kostnader som har direkt koppling till händelser som inträffar efter slutet av perioden till den del dessa händelser bekräftar förhållanden som förelåg ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

31. Uppskattningar av nettoförsäljningsvärdet tar också hänsyn till syftet med lagerhållningen. Exempelvis baseras nettoförsäljningsvärdet för den del av varulagret som utgörs av enheter som lagerhålls för en kontrakterad varuförsäljning eller serviceavtal på överenskomna priser. Om de överenskomna försäljningarna avser en mindre kvantitet än den lagerhållna, beräknas nettoförsäljningsvärdet för den överskjutande delen med utgångspunkt i allmänna försäljningspriser. Försäljningskontrakt som avser en större kvantitet varor än den som lagerhålls eller inköpskontrakt kan ge upphov till avsättningar. Sådana avsättningar behandlas i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.*

32. Råvaror, komponenter och andra förnödenheter som innehas för användning i tillverkningen av varor skrivs inte ned under anskaffningsvärdet, om den slutprodukt i vilken de ingår förväntas kunna säljas till ett pris som motsvarar eller överstiger anskaffningsvärdet. Om däremot en nedgång i priset på insatsmaterial indikerar att tillverkningsvärdet för den färdiga varan överstiger nettoförsäljningsvärdet, skrivs insatsmaterialet ned till nettoförsäljningsvärdet. I sådana fall kan återanskaffningsvärdet vara det bästa tillgängliga måttet på nettoförsäljningsvärdet.

33. En ny bedömning av nettoförsäljningsvärdet görs i varje efterföljande period. När de förhållanden som tidigare var skälet till att vissa varor skrevs ned under anskaffningsvärdet inte längre föreligger, eller om det tydligt framgår att nettoförsäljningsvärdet kommer att stiga till följd av förändrade ekonomiska förhållanden, återförs nedskrivningen (det vill säga återföringen begränsas till värdet på den ursprungliga nedskrivningen) så att det nya redovisade värdet är det lägsta av anskaffningsvärdet och det justerade nettoförsäljningsvärdet. Detta inträffar exempelvis när en vara, som redovisas till nettoförsäljningsvärdet på grund av att försäljningspriset har gått ned, fortfarande är osåld i en senare period samtidigt som försäljningspriset har ökat.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

34. När varor i lager säljs ska redovisat värde för dem kostnadsföras i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Justering av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ den period för vilken justeringen eller förlusten hänför sig. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat ska redovisas som ett avdrag från den aktuella periodens kostnader för sålda varor.

35. Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, exempelvis en vara som används som komponent i materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens nyttjandeperiod.

▼B

UPPLYSNINGAR

36. De finansiella rapporterna ska innehålla upplysning om

a) de redovisningsprinciper som tillämpas för värdering av varulagret, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används,

b) varulagrets totala redovisade värde och det redovisade värdet uppdelat på ett för företaget lämpligt sätt,

c) redovisat värde för den del av varulagret som redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader,

d) det belopp för varor i lager som redovisas som en kostnad under perioden,

e) beloppet avseende eventuell nedskrivning av varulager, som redovisats som en kostnad under perioden enligt punkt 34,

f) beloppet avseende återföring av eventuell nedskrivning som redovisas som en minskning av det varulagerbelopp som redovisas som en kostnad under perioden enligt punkt 34,

g) de omständigheter eller händelser som ledde till återföringen av en nedskrivning av varulager enligt punkt 34, och

h) redovisat värde för varor som ställs som säkerhet för lån eller andra skulder.

37. Upplysningar avseende redovisade värden för olika kategorier av varor i lager samt omfattningen av förändringar av dessa värden är till nytta för användare av finansiella rapporter. Vanliga indelningar av varor i lager är handelsvaror, produktionsförnödenheter, råvaror, produkter i arbete och färdiga varor. Ett tjänsteföretags varor i lager kan beskrivas som pågående arbete.

38. Det belopp för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden, och som ofta benämns kostnad för sålda varor, utgörs av de anskaffningsvärden som tidigare inkluderats i värderingen av varor som nu har sålts samt av ofördelade omkostnader för tillverkningen och onormala tillverkningskostnader. Det kan finnas omständigheter i företaget som motiverar att även andra belopp räknas in, såsom distributionskostnader.

39. Vissa företag använder en uppställningsform för ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ som medför att andra belopp redovisas än det anskaffningsvärde för varor i lager som redovisas som kostnad under perioden. Med denna uppställningsform redovisar företaget en uppställning av kostnaderna enligt en klassificering som baseras på kostnadernas karaktär. I detta fall redovisar företaget periodens kostnader för råmaterial och förbrukningsmaterial, lönekostnader och andra kostnader tillsammans med periodens nettoförändring av varulagervärdet.

IKRAFTTRÄDANDE

40. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

41. Denna standard ersätter IAS 2, *Varulager* (omarbetad 1993).

42. Denna standard ersätter SIC-1, *Olika metoder för att fastställa ett varulagers anskaffningsvärde*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 7

▼M5

Rapport över kassaflöden [1]

▼B

SYFTE

Upplysningar om ett företags kassaflöde ger användare av finansiella rapporter ett underlag för att bedöma ett företags förmåga att skapa likvida medel och företagets behov av dessa likvida medel. De ekonomiska beslut som fattas av användare kräver en bedömning av företagets förmåga att generera likvida medel samt tidpunkten för och säkerheten rörande dem.

Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar uppgifter om tidigare perioders förändringar i likvida medel i en ►M5 rapport över kassaflöden ◄ i vilken periodernas kassaflöden delas in i löpande verksamhet, investeringsverksamhet samt finansieringsverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Ett företag ska upprätta ►M5 rapport över kassaflöden ◄ i enlighet med kraven i denna standard. ►M5 Rapporten över kassaflöden ◄ ska ingå som en integrerad del av företagets finansiella rapporter för alla perioder för vilka finansiella rapporter upprättas.

2. Denna standard ersätter IAS 7, *Statement of Changes in Financial Position* (”►M5 Rapport över kassaflöden ◄”), som fastställdes i juli 1977.

3. Användare av ett företags finansiella rapporter är intresserade av hur företaget genererar likvida medel. Detta gäller oavsett vad företagets verksamhet har för karaktär och oavsett om likvida medel kan betraktas som företagets produkt, vilket kan vara fallet för ett finansiellt institut. Företag behöver likvida medel av i princip samma orsaker, även om det föreligger stora skillnader mellan företagens huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter. De behöver likvida medel för den löpande verksamheten, för att betala sina förpliktelser och för att kunna ge avkastning till investerare. I enlighet med detta kräver denna standard att alla företag ska upprätta en ►M5 rapport över kassaflöden ◄.

NYTTAN MED INFORMATION OM KASSAFLÖDEN

4. En ►M5 rapport över kassaflöden ◄ som används tillsammans med övriga finansiella rapporter erbjuder information som hjälper användare att bedöma förändringar i ett företags nettotillgångar, dess finansiella struktur (inklusive likviditet och solvens) och dess förmåga att påverka in- och utbetalningars storlek och tidpunkt för att anpassa sig till förändrade omständigheter och möjligheter. Information om kassaflöden är till nytta vid bedömning av företagets förmåga att

[1] I september 2007 ändrade IASB titeln på IAS 7 från *Kassaflödesanalys* till *Rapport över kassaflöden* till följd av omarbetningen av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* under 2007.

▼B

generera likvida medel och hjälper användare att utveckla modeller för att fastställa och jämföra nuvärdet av olika företags framtida kassaflöden. Uppgifter om kassaflöden förbättrar också möjligheterna att jämföra resultatet för den löpande verksamheten i olika företag eftersom kassaflödet eliminerar effekterna av att olika redovisningsprinciper tillämpas vid redovisning av likartade transaktioner och händelser.

5. Historisk information om kassaflöden används ofta som en indikation avseende storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden. Den kan också vara till nytta vid kontroll av precisionen i tidigare bedömningar av framtida kassaflöden och för granskning av sambandet mellan lönsamhet och nettot av in- och utbetalningar samt påverkan av ändrade priser.

DEFINITIONER

6. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Kassa och bank utgörs av kassamedel samt disponibla tillgodohavanden hos banker och motsvarande institut.

Andra likvida medel än kassa och bank utgörs av kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp av kassa och bank och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Kassaflöde utgörs av in- och utflöden av likvida medel.

Löpande verksamhet utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet.

Investeringsverksamhet utgörs av förvärv och avyttring av anläggningstillgångar och sådana placeringar som inte inryms i begreppet likvida medel.

Finansieringsverksamhet utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av företagets eget kapital och upplåning.

Likvida medel

7. Likvida medel innehas snarare i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden än för investeringar eller andra syften. En placering kan klassificeras som likvida medel om den lätt kan omvandlas till kassamedel till ett känt belopp och om den är utsatt för en obetydlig risk för värdefluktuationer. En placering kan normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid från anskaffningstidpunkten, exempelvis tre månader eller mindre. Aktieinnehav undantas från likvida medel, såvida de inte till sin innebörd är likvida medel, såsom preferensaktier som förvärvats kort innan de förfaller och som har en angiven tidpunkt för inlösen.

▼B

8. Lån från banker hänförs normalt till finansieringsverksamheten. Det förekommer dock i vissa länder att checkräkningskrediter som är omedelbart uppsägningsbara används som instrument i ett företags kassaförvaltning. I dessa fall behandlas tillgodohavanden på en checkräkningskredit som en tillkommande post i likvida medel. Sådana överenskommelser kännetecknas bland annat av att saldot ofta fluktuerar mellan att vara positivt och negativt.

9. I kassaflöden bortses från omplaceringar av medel inom begreppet likvida medel, eftersom omplaceringar ingår i ett företags kassaförvaltning, och inte är en del av företagets löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Kassaförvaltning innefattar placering av kassaöverskott.

REDOVISNING AV KASSAFLÖDENA I KATEGORIER

10. ►M5 Rapporten över kassaflöden ◄ ska utvisa företagets in- och utbetalningar under perioden där betalningarna hänförs till löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.

11. Ett företag redovisar kassaflöden från löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet på det sätt som är mest ändamålsenligt för dess verksamhet. Uppdelningen av kassaflöden i kategorier ger information för bedömning av respektive kassaflödes relativa betydelse för företagets finansiella ställning och likviditetssituation samt av kassaflödenas inbördes samband. En transaktion kan vara sammansatt av betalningar som hänförs till flera kategorier.

12. En utbetalning vid återbetalning av lån kan exempelvis innehålla såväl ränta som kapitalbelopp. Räntebeloppet kan då hänföras till den löpande verksamheten medan kapitalbeloppet hänförs till finansieringsverksamheten.

Den löpande verksamheten

13. Kassaflödet från den löpande verksamheten har stor betydelse för att bedöma i vilken utsträckning företaget har genererat de likvida medel som krävs för säkerställande av företagets löpande verksamhet, för återbetalning av lån, för utdelning samt för nyinvesteringar utan att tillskott behövs från externa finansieringskällor. Historisk information om enskilda delar av kassaflödena från den löpande verksamheten är, tillsammans med annan information, också av värde vid prognos av framtida kassaflöden från den löpande verksamheten.

14. Kassaflöden som är hänförliga till den löpande verksamheten härrör främst från företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter. Kassaflöden är därför vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets resultat. Exempel på kassaflöden hänförliga till den löpande verksamheten är:

a) Inbetalningar avseende sålda varor och utförda tjänster.

b) Inbetalningar avseende royalties, arvoden, provisioner och övriga intäkter.

▼B

c) Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.

d) Utbetalningar avseende löner och andra personalutgifter.

e) Inbetalningar och utbetalningar i ett försäkringsföretag avseende premie- och skadebetalningar, livräntor samt andra betalningar till förmån för försäkringstagare.

f) Utbetalningar och återbetalningar avseende inkomstskatter som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.

g) In- och utbetalningar avseende kontrakt som innehas för omsättning i handelsverksamhet.

▼M8

Vissa transaktioner, exempelvis försäljning av anläggningstillgångar, ger upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat. Kassaflödet från sådana transaktioner hänförs till investeringsverksamheten. Kontant betalning för att tillverka eller förvärva tillgångar som innehas för uthyrning till andra och därefter för försäljning enligt punkt 68A i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* är dock kassaflöden från den löpande verksamheten. Inbetalningar avseende hyra och därefter försäljning av sådana tillgångar är också kassaflöden från den löpande verksamheten.

▼B

15. Värdepapper som innehas för omsättning i handelsverksamhet är jämförbara med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare. De kassaflöden som uppkommer vid köp och försäljning av sådana värdepapper klassificeras därför som hänförliga till den löpande verksamheten. På motsvarande sätt klassificeras förskott och lån från finansiella institut vanligtvis som hänförliga till den löpande verksamheten, eftersom de är hänförliga till det företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamhet.

Investeringsverksamheten

▼M22

16. Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till investeringsverksamheten är viktig då dessa kassaflöden visar i vilken omfattning utbetalningar har skett avseende resurser som är avsedda att generera framtida intäkter och kassaflöden. Endast utbetalningar som leder till en redovisad tillgång i rapporten över finansiell ställning kan klassificeras som investeringsverksamhet. Exempel på betalningar som är hänförliga till investeringsverksamheten är:

▼B

a) Utbetalningar för förvärv av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar. Dessa betalningar innefattar betalningar som avser aktiverade utvecklingsutgifter samt materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi.

b) Inbetalningar från försäljning av anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar.

▼B

c) Utbetalningar avseende investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint ventures (förutom utbetalningar för sådana instrument som inryms i begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).

d) Inbetalningar avseende avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint ventures (om inte inbetalningen avser en placering som inryms i begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för omsättning i handelsverksamhet).

e) Utbetalning av förskott och lån till utomstående (med undantag för dylika betalningar av finansiella institut).

f) Inbetalningar från utomstående av lån och förskott (med undantag för dylika betalningar av finansiella institut).

g) Utbetalningar avseende termins- och optionsavtal samt swapavtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

h) Inbetalningar avseende termins- och optionsavtal samt swapavtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

När ett avtal redovisas som en säkring av en identifierbar position ska de betalningar som avser avtalet klassificeras på samma sätt som de betalningar som är hänförliga till den säkrade positionen.

Finansieringsverksamheten

17. Särredovisning av de kassaflöden som är hänförliga till finansieringsverksamheten är viktig, då den är användbar för att prognostisera omfattningen av kreditgivarnas anspråk på framtida kassaflöden. Exempel på betalningar som hänförs till finansieringsverksamheten är:

a) Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra egetkapitalinstrument.

b) Utbetalningar till ägare för återköp eller inlösen av företagets aktier.

c) Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.

d) Utbetalningar vid återbetalning av lån, och

e) Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder som är hänförliga till finansiella leasingavtal.

▼B

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN

18. Kassaflöden från den löpande verksamheten redovisas genom tillämpning av antingen

a) den direkta metoden, vilken innebär att viktigare typer av utbetalningar anges brutto och särredovisas, eller

b) den indirekta metoden, vilken innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som hänförs till investerings- eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

19. Företag uppmuntras att använda den direkta metoden vid redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten. Den direkta metoden ger information som kan vara till nytta vid bedömning av framtida kassaflöden och som inte framgår vid användning av den indirekta metoden. Vid användning av den direkta metoden erhålls uppgifterna om viktiga slag av in- och utbetalningar antingen

a) direkt från företagets räkenskaper eller

b) genom att företagets försäljning, kostnader för sålda varor och tjänster (ränteintäkter och liknande samt räntekostnader och liknande för ett finansiellt institut) med flera poster i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ justeras för

i) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt andra rörelsetillgångar och -skulder,

ii) andra icke kassaflödespåverkande poster, och

iii) poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

20. Vid användning av den indirekta metoden beräknas nettot av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten genom att resultatet justeras för

a) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt andra rörelsefordringar och -skulder,

b) icke kassaflödespåverkande poster såsom avskrivningar, avsättningar, icke utdelade resultatandelar i intresseföretag, orealiserade valutakursvinster och -förluster, uppskjutna skatter och ►**M11** innehav utan bestämmandeinflytande ◄, och

c) alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till investerings- eller finansieringsverksamheten.

Alternativt kan nettot av in- och utbetalningar från den löpande verksamheten anges enligt den indirekta metoden genom att visa de intäkter och kostnader som är angivna i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄, periodens förändringar för varulager samt kundfordringar och leverantörsskulder.

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN INVESTERINGS- OCH FINANSIERINGSVERKSAMHETERNA

21. De viktigaste typerna av in- och utbetalningar som är hänförliga till investerings- respektive finansieringsverksamheterna redovisas separat i ►**M5** rapporten över kassaflöden ◄. Beloppen anges brutto, förutom de in- och utbetalningar som kan redovisas netto enligt punkterna 22 och 24.

▼B

KASSAFLÖDEN SOM KAN NETTOREDOVISAS

22. Följande typer av in- och utbetalningar i den löpande verksamheten och i investerings- och finansieringsverksamheterna kan redovisas netto

a) in- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets, och

b) in- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

23. Exempel på in- och utbetalningar som nämns i punkt 22 (a) är:

a) Förändringar av tillgodohavanden i form av avistainlåning i bank.

b) Medel som förvaltas av ett investmentföretag för kunders räkning.

c) Hyror som uppbärs för fastighetsägares räkning och sedan överförs till fastighetsägaren.

Exempel på in- och utbetalningar som nämns i punkt 22 (b) är förskott avseende och återbetalning av

a) kapitalbelopp hänförliga till kontokortskunder,

b) förvärv och avyttring av placeringar, och

c) övriga kortfristiga lån, exempelvis sådana med löptid på upp till tre månader.

24. In- och utbetalningar hänförliga till följande aktiviteter kan redovisas netto av ett finansiellt institut:

a) In- och utbetalningar avseende tillgodohavanden och lån med fastställd löptid.

b) In- och utbetalningar avseende tillgodohavanden hos andra finansiella institut.

c) Utbetalningar och återbetalningar avseende förskott och lån till kunder.

KASSAFLÖDEN I UTLÄNDSK VALUTA

25. Kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta redovisas i företagets funktionella valuta genom omräkning av den utländska valutans belopp med hjälp av växelkursen mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid tidpunkten för kassaflödet.

26. Ett utländskt dotterföretags kassaflöden ska omräknas till den växelkurs som råder mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid den tidpunkt kassaflödena uppstår.

27. Kassaflöden i utländska valutor redovisas i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*. Det innebär att en valutakurs som ungefär motsvarar den faktiska kursen kan användas. Exempelvis kan en vägd genomsnittlig växelkurs för en period användas för redovisning av transaktioner i utländsk valuta eller för omräkning av ett utländskt dotterföretags kassaflöden. IAS 21 tillåter dock inte att ett utländskt dotterföretags kassaflöden räknas om till valutakursen per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

28. Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid förändringar i en utländsk valutas växelkurs utgör inte kassaflöden. I likvida medel kan ingå belopp i utländsk valuta omräknade till svenska kronor. Effekten av valutakursförändringar på likvida medel ska dock redovisas i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ för att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan periodens början och periodens slut. Detta belopp redovisas skilt från kassaflöden från den löpande verksamheten, investerings- och finansieringsverksamheten och beloppet inkluderar de differenser som hade uppkommit om dessa kassaflöden hade räknats om till kursen per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

29. [Struken]

30. [Struken]

RÄNTOR OCH UTDELNINGAR

31. Kassaflödet från in- och utbetalningar avseende räntor och utdelningar ska särredovisas. Varje post ska klassificeras på ett konsekvent sätt från period till period och hänföras till den löpande verksamheten, investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

▼M1

32. I ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ redovisas det sammanlagda beloppet för utbetalda räntor under en period, vare sig det har redovisats som en kostnad i ►M5 resultatet ◄ eller aktiverats enligt IAS 23, *Låneutgifter*.

▼B

33. Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar hänförs i ett finansiellt institut vanligen till den löpande verksamheten. I andra företag däremot kan klassificeringen ske på olika sätt med utgångspunkt från skilda synsätt. Utbetalda räntor samt erhållna räntor och utdelningar kan hänföras till den löpande verksamheten eftersom posterna påverkar det redovisade resultatet. Alternativt kan betalningarna hänföras till finansieringsverksamheten respektive investeringsverksamheten därför att de betraktas som kostnader för finansiering respektive utgör avkastning på placeringar.

34. Utbetald utdelning kan hänföras till finansieringsverksamheten eftersom utdelningen utgör en betalning som är kopplad till företagets finansiering. Alternativt kan utbetald utdelning hänföras till den löpande verksamheten grundat på synen att en sådan rapportering underlättar för användarna att bedöma företagets förmåga att betala utdelningar utifrån kassaflödet från den löpande verksamheten.

INKOMSTSKATT

35. Betalningar som avser inkomstskatter ska särredovisas och hänföras till den löpande verksamheten om inte betalningarna direkt kan hänföras till finansieringsverksamheten eller investeringsverksamheten.

▼B

36. Skatt på inkomster uppkommer vid transaktioner som ger upphov till kassaflöden vilka hänförs till den löpande verksamheten, investerings- eller finansieringsverksamheten. Medan en skattekostnad i många fall relativt enkelt kan hänföras till investerings- eller finansieringsverksamheten, är det ofta praktiskt ogenomförbart att identifiera den tillhörande skattebetalningen vilken kan komma att inträffa i en annan period än kassaflödet från den underliggande transaktionen. Av dessa skäl hänförs vanligen skattebetalningar till den löpande verksamheten. När det är praktiskt genomförbart att identifiera en skattebetalning som hänförlig till en betalning som klassificeras som investerings- eller finansieringsverksamhet redovisas även skattebetalningen utifrån denna klassificering. När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar.

INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, INTRESSEFÖRETAG OCH JOINT VENTURES

37. När ett innehav i ett intresseföretag eller ett dotterföretag redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden ska ägarföretaget i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ endast redovisa betalningar mellan ägarföretaget och det andra företaget, såsom exempelvis utdelningar och förskott.

38. Ett företag som redovisar sitt innehav i ett joint venture (se IAS 31, *Redovisning av andelar i joint venture*s) enligt klyvningsmetoden, inräknar i kassaflödet för koncernen endast koncernens proportionella andel av kassaflödet i det gemensamt styrda företaget. Om innehavet redovisas enligt kapitalandelsmetoden ska ägarföretaget i sin ►M5 rapport över kassaflöden ◄ inkludera kassaflöden avseende dess innehav i det gemensamt styrda företaget och utdelningar och andra in- eller utbetalningar mellan ägarföretaget och det gemensamt styrda företaget.

▼M11

ÄNDRINGAR I ÄGARANDELAR I DOTTERFÖRETAG OCH ANDRA VERKSAMHETER

39. Summan av betalningar som avser erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter ska redovisas separat och klassificeras som investeringsverksamhet.

40. Ett företag ska upplysa om de sammanlagda beloppen med avseende på både erhållande och förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter under perioden avseende

(a) totalt erlagd eller erhållen ersättning,

(b) den andel av ersättningen som består av likvida medel,

(c) beloppet för likvida medel i dotterföretagen eller andra verksamheter över vilka bestämmande inflytande erhålls eller förloras, och

(d) beloppet för tillgångar och skulder som inte är likvida medel i dotterföretag eller andra verksamheter över vilka bestämmande inflytande erhålls eller förloras, uppdelat på viktigare kategorier.

▼M11

41. Den separata redovisningen av kassaflödeseffekter av erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter, tillsammans med den separata redovisningen av beloppen för tillgångar och skulder som förvärvats eller avyttrats, innebär att det blir enklare skilja dessa kassaflöden från kassaflöden som uppkommer från övrig löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Kassaflödeseffekterna från förlust av bestämmande inflytande dras inte av från dem från erhållande av bestämmande inflytande.

42. Summan av ut- eller inbetalningar av ersättning avseende erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter redovisas i rapporten över kassaflöden efter avdrag för förvärvade eller avyttrade likvida medel som del av sådana transaktioner, händelser eller ändrade omständigheter.

42A. Kassaflöden som är följden av ändringar i ägarandelar i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande ska klassificeras som kassaflöden från finansieringsverksamheten.

42B. Ändringar i ägarandelar i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande, såsom ett moderföretags efterföljande köp eller försäljning av ett dotterföretags egetkapitalinstrument, redovisas som egetkapitaltransaktioner (se IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008). Följaktligen klassificeras de kassaflöden som uppstår på samma sätt som andra transaktioner med ägare enligt beskrivning i punkt 17.

▼B

TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

43. Transaktioner hänförliga till investerings- och finansieringsverksamheterna, som inte medför in- och utbetalningar ska inte inräknas i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner ska redovisas på annan plats i de finansiella rapporterna, på ett sätt som ger relevant information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.

44. Många investerings- och finansieringsverksamheter har inte en direkt inverkan på aktuella kassaflöden, även om de påverkar ett företags kapital- och tillgångsstruktur. Att undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa poster inte innefattar kassaflöden under den aktuella perioden. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är:

a) Förvärv av tillgångar genom att antingen en till tillgången direkt relaterad skuld övertas, eller genom att ett finansiellt leasingavtal ingås.

b) Förvärv av ett företag genom apportemission.

c) Konvertering av skuld till eget kapital

LIKVIDA MEDELS SAMMANSÄTTNING

45. Ett företag ska lämna upplysningar om sammansättningen av de likvida medlen och ska redovisa en avstämning av beloppen i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ med motsvarande poster redovisade i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄.

▼B

46. Med anledning av de olika metoder för förvaltning av likvida medel och de olika överenskommelser med banker som finns i olika länder samt i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, ska ett företag lämna upplysningar om de riktlinjer som antagits för bestämning av de likvida medlens sammansättning.

47. Effekter av ändrade riktlinjer avseende bestämning av de likvida medlens sammansättning, exempelvis en omklassificering av finansiella instrument som tidigare betraktats som en del av företagets investeringsportfölj, redovisas i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

48. Ett företag ska, tillsammans med en kommentar från företagsledningen, lämna upplysningar om likvida medel av betydande omfattning som inte är tillgängliga för användning av koncernen.

49. Under vissa omständigheter är likvida medel som innehas av ett företag inte tillgängliga för användning av koncernen. Ett exempel utgörs av likvida medel som innehas av ett dotterföretag som bedriver sin verksamhet i ett land där det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner som medför att medlen inte är tillgängliga för moderföretaget och andra företag inom koncernen.

50. Ytterligare information kan vara relevant för användare för att förstå ett företags finansiella ställning och likviditet. Företag uppmuntras att lämna sådan ytterligare information, tillsammans med en kommentar från företagsledningen. Informationen kan innefatta:

a) Storleken på outnyttjade krediter som kan vara tillgängliga för den framtida löpande verksamheten och för reglering av investeringsåtaganden, samt information om begränsningar avseende användandet av dessa krediter.

b) Summan av de belopp som redovisas i kassaflödet för den löpande verksamheten respektive investerings- och finansieringsverksamheten och som avser andelar i joint ventures som redovisas enligt klyvningsmetoden.

c) Det totala kassaflödesbeloppet som avser åtgärder för att höja verksamhetens kapacitetsnivå respektive åtgärder för att bibehålla kapacitetsnivån.

d) Uppdelning på segment för vilka information ska lämnas av de belopp som redovisas under löpande verksamhet respektive investerings- och finansieringsverksamhet (se IFRS 8, *Rörelsesegment*).

51. Den separata redovisningen av kassaflöden som utgör ökning av kapacitetsnivån och kassaflöden som krävs för att bibehålla kapacitetsnivån kan vara till nytta vid bedömning om företaget investerar tillräckligt i underhållet av kapacitetsnivån. Ett företag som inte gör tillräckliga investeringar för att bibehålla sin kapacitetsnivå kan riskera sin framtida lönsamhet för att behålla sin nuvarande likviditet och utdelning till ägarna.

▼B

52. Upplysningar om segmentuppdelade kassaflöden innebär att användare kan få en bättre förståelse för sambandet mellan kassaflödena för företaget som helhet och dess olika delar samt tillgänglighet och stabilitet för segmentens kassaflöden.

IKRAFTTRÄDANDE

53. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1994 eller senare.

▼M11

54. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 39–42 ändrades och att punkt 42A och 42B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period. Ändringarna ska tillämpas med retroaktiv verkan.

▼M8

55. Punkt 14 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och tillämpa punkt 68A i IAS 16.

▼M22

56. Punkt 16 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 8

Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa kriterierna för val och byten av redovisningsprinciper, tillsammans med behandlingen i redovisningen och upplysningar om byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel. Standarden avser att förbättra relevansen och tillförlitligheten i ett företags finansiella rapporter, samt jämförbarheten mellan dessa finansiella rapporter över tiden och med andra företags finansiella rapporter.

2. Upplysningskraven för redovisningsprinciper, förutom dem som gäller byten av redovisningsprinciper, återfinns i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Denna standard ska användas vid val och tillämpning av redovisningsprinciper, redovisning av byten av redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt rättelser av fel i tidigare perioder.

4. Skatteeffekterna av rättelser av fel i tidigare perioder samt av retroaktiva justeringar som genomförts vid byten av redovisningsprinciper redovisas och upplysning lämnas i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*.

DEFINITIONER

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar vid upprättandet och utformningen av finansiella rapporter.

En *ändring i en uppskattning och bedömning* är en justering av en tillgångs eller skulds redovisade värde, eller beloppet för en tillgångs periodiska förbrukning, som är följden av bedömningen av aktuell status för, och förväntade framtida fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, tillgångar och skulder. Ändringar i uppskattningar och bedömningar är följden av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelser av fel.

International Financial Reporting Standards (IFRS) är standarder och tolkningar som fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av

a) International Financial Reporting Standards,

b) International Accounting Standards, och

c) tolkningar som ►**M5** utvecklats ◄ av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).

▼B

Väsentlig. Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de rådande omständigheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn.

Fel i tidigare perioder är utelämnanden och felaktigheter i företagets finansiella rapporter avseende en eller flera tidigare perioder, som uppkommit på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning, av tillförlitlig information som

a) fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna för dessa perioder godkändes för utfärdande, och

b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats vid upprättandet och utformningen av dessa finansiella rapporter.

Sådana fel innefattar effekterna av räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats.

Retroaktiv omräkning är rättelse av redovisning, värdering och upplysning om belopp för delar i finansiella rapporter som om felet i den tidigare perioden aldrig hade inträffat.

Praktiskt ogenomförbart. Att tillämpa ett krav är praktiskt ogenomförbart när företaget inte kan tillämpa det trots att det gjort varje rimlig ansträngning för att göra det. För en viss tidigare period är det inte praktiskt genomförbart att tillämpa ett byte av redovisningsprincip retroaktivt eller att göra en retroaktiv omräkning för att rätta ett fel om

a) det inte går att fastställa effekterna av den retroaktiva tillämpningen eller retroaktiva omräkningen,

b) den retroaktiva tillämpningen eller retroaktiva omräkningen kräver antaganden om vad företagsledningens avsikt skulle ha varit under denna period, eller

c) den retroaktiva tillämpningen eller retroaktiva omräkningen kräver betydande uppskattningar av belopp och det är omöjligt att objektivt skilja information om dessa uppskattningar som

   i) innehåller belägg för omständigheter som förelåg på detta datum eller dessa datum per vilket eller vilka dessa belopp ska redovisas, värderas eller upplysning lämnas om dem, och

   ii) skulle ha varit tillgänglig när de finansiella rapporterna för denna tidigare period godkändes för utfärdande

   från annan information.

Framåtriktad tillämpning av ett byte av redovisningsprincip respektive av att redovisa effekten av en ändring i en uppskattning eller bedömning är

a) tillämpning av den nya redovisningsprincipen på transaktioner, andra händelser och förhållanden som inträffat efter tidpunkten för byte av princip, och

▼B

b) redovisning av effekten av ändringen i uppskattning och bedömning i de aktuella och framtida perioder som påverkas av ändringen.

6. Bedömning av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. I punkt 25 i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* står att det ”förutsätts att användarna har en rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet”. Därför bör bedömningen beakta hur användare med sådana kunskaper rimligen kan väntas bli påverkade i sina ekonomiska beslut.

REDOVISNINGSPRINCIPER

Val och tillämpning av redovisningsprinciper

▼M8

7. När en standard specifikt är tillämplig på en transaktion, annan händelse eller omständighet ska den eller de redovisningsprinciper som tillämpas på denna post fastställas genom tillämpning av standarden.

▼B

8. I IFRS återfinns redovisningsprinciper som enligt IASB:s uppfattning leder till finansiella rapporter som innehåller relevant och tillförlitlig information om de transaktioner, andra händelser och förhållanden för vilka de gäller. Dessa principer behöver inte tillämpas när effekten av att tillämpa dem är oväsentlig. Dock är det inte korrekt att göra, eller ej korrigera, oväsentliga avvikelser från IFRS i syfte att uppnå en viss utformning av ett företags finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.

▼M8

9. Standarderna kompletteras med vägledningar som ska hjälpa företagen att tillämpa bestämmelserna. I alla sådana vägledningar anges om de är integrerade delar av standarderna. Vägledningar som är integrerade delar av standarder är tvingande. Vägledningar som inte är integrerade delar av standarder innehåller inga bestämmelser om finansiella rapporter.

▼B

10. I avsaknad av en standard eller en tolkning som särskilt gäller en transaktion, annan händelse eller förhållande ska företagsledningen använda sin bedömningsförmåga vid utveckling och tillämpning av en redovisningsprincip som leder till information som är

a) relevant som underlag för användarnas ekonomiska beslutsfattande, och

b) tillförlitlig, så att de finansiella rapporterna

i) ger en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden,

ii) återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner, andra händelser och förhållanden, och inte enbart deras juridiska form,

iii) är neutrala, det vill säga opartiska,

iv) är försiktiga, och

v) är fullständiga i alla väsentliga hänseenden.

▼M8

11. När företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10 ska den beakta, och överväga tillämplighet avseende, följande källor i fallande ordning:

(a) bestämmelserna i standarderna om liknande och relaterade frågor, och

(b) de definitioner, kriterier för redovisning och koncept rörande värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som återfinns i *Föreställningsramen*.

▼B

12. När företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10, kan företagsledningen också beakta de senaste uttalandena från andra normgivare som använder en liknande begreppsmässig föreställningsram för att ta fram redovisningsstandarder, annan redovisningslitteratur och vedertagen branschpraxis, i den mån dessa inte strider mot källorna i punkt 11.

Konsekvens i redovisningsprinciper

13. Ett företag ska välja och tillämpa sina redovisningsprinciper på ett konsekvent sätt för likartade transaktioner, andra händelser och förhållanden såvida inte en standard eller en tolkning särskilt kräver eller tillåter kategoriindelning av poster för vilka andra principer kan vara lämpliga. Om en standard eller en tolkning kräver eller tillåter en sådan kategoriindelning, ska en lämplig redovisningsprincip väljas och konsekvent tillämpas på varje kategori.

Byten av redovisningsprinciper

14. Ett företag ska byta redovisningsprincip endast om bytet

a) krävs av en standard eller en tolkning, eller

b) leder till finansiella rapporter som innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden.

15. Användare av finansiella rapporter behöver kunna jämföra de finansiella rapporterna för ett företag över tiden för att se trender i dess finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Därför tillämpas samma redovisningsprinciper inom varje period och från en period till nästa såvida inte ett byte av redovisningsprincip motsvarar ett av kriterierna i punkt 14.

16. Nedanstående utgör inte byten av redovisningsprinciper

a) tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat, och

b) tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.

17. Första gången en princip att omvärdera tillgångar tillämpas, i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, eller IAS 38, Immateriella tillgångar, utgör detta ett byte av redovisningsprincip som hanteras som en omvärdering i enlighet med IAS 16 eller IAS 38, och inte i enlighet med denna standard.

▼B

18. Punkterna 19–31 gäller inte det byte av redovisningsprincip som beskrivs i punkt 17.

Tillämpa byten av redovisningsprinciper

19. Med beaktande av punkt 23

a) ska ett företag redovisa ett byte av redovisningsprincip som är följden av att en ►M5 IFRS ◄ tillämpats första gången, i enlighet med de särskilda övergångsbestämmelserna, om det finns några, i standarden eller tolkningen i fråga, och

b) ska, när ett företag byter redovisningsprincip i det fall en ►M5 IFRS ◄ tillämpas första gången och standarden eller tolkningen i fråga inte innehåller några särskilda övergångsbestämmelser som gäller detta byte, eller frivilligt byter redovisningsprincip, företaget tillämpa bytet retroaktivt.

20. I denna standard betraktas tidigare tillämpning av en standard eller en tolkning inte som ett frivilligt byte av redovisningsprincip.

21. I avsaknad av en standard eller en tolkning som särskilt gäller en transaktion, annan händelse eller annat förhållande, kan företagsledningen, i enlighet med punkt 12, tillämpa en redovisningsprincip från de senaste uttalandena av andra normgivare som använder en likartad begreppsmässig föreställningsram för att utveckla redovisningsstandarder. Om, efter en ändring av ett sådant uttalande, företaget väljer att byta redovisningsprincip, ska detta byte redovisas och upplysning lämnas om det som ett frivilligt byte av redovisningsprincip.

Retroaktiv tillämpning

22. Med beaktande av punkt 23, när ett byte av redovisningsprincip tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt 19 (a) eller (b), ska företaget justera ingående balans för varje påverkad del i eget kapital för den tidigaste redovisade perioden och övriga jämförelsebelopp som redovisats för varje tidigare redovisad period, som om den nya redovisningsprincipen alltid tillämpats.

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

23. När retroaktiv tillämpning krävs enligt punkt 19 (a) eller (b) ska ett byte av redovisningsprincip tillämpas retroaktivt, förutom i den mån det är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen periodspecifika effekter eller ändringens ackumulerade effekt.

24. När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa de periodspecifika effekterna av ett byte av redovisningsprincip i den jämförande informationen för en eller flera tidigare redovisade perioder, ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på de redovisade beloppen för tillgångar och skulder från och med början av den tidigaste period för vilken retroaktiv tillämpning är praktiskt genomförbar, vilket kan vara den aktuella perioden, och göra en motsvarande justering av ingående balans för varje påverkad del i eget kapital för den perioden.

25. När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, i början av den aktuella perioden, av att tillämpa en ny redovisningsprincip på alla tidigare perioder, ska företaget justera den jämförande informationen så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.

▼B

26. När ett företag tillämpar en ny redovisningsprincip retroaktivt, tillämpar det den nya redovisningsprincipen på jämförande information för tidigare perioder så långt bakåt i tiden som är praktiskt genomförbart. Retroaktiv tillämpning för en tidigare period är inte praktiskt genomförbar om det inte är praktiskt genomförbart att fastställa den ackumulerade effekten på beloppen för både ingående och utgående balans för perioden i fråga. Den justering som blir följden, och som är hänförlig till perioder innan dem som redovisas i de finansiella rapporterna, görs av ingående balans för varje påverkad del av eget kapital för den tidigaste period som redovisas. Vanligen görs justeringen i balanserade vinstmedel. Men även en annan del av eget kapital kan justeras (exempelvis för att följa en standard eller en tolkning). Eventuell övrig information om tidigare perioder, såsom historiska sammanfattningar av ekonomiska uppgifter justeras också så långt bakåt i tiden som är praktiskt genomförbart.

27. När det är praktiskt ogenomförbart för ett företag att tillämpa en ny redovisningsprincip retroaktivt, på grund av att det inte kan fastställa den ackumulerade effekten av att tillämpa principen på alla tidigare perioder, tillämpar företaget, i enlighet med punkt 25, den nya principen framåtriktat från början av tidigast möjliga period. Därmed bortser företaget från andelen ackumulerade justeringar av tillgångar, skulder och eget kapital som uppkommit innan detta datum. Det är tillåtet att byta redovisningsprincip även om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa principen framåtriktat för en tidigare period. I punkterna 50–53 finns vägledning om när det betraktas som praktiskt ogenomförbart att tillämpa en ny redovisningsprincip på en eller flera tidigare perioder.

Upplysningar

28. När den första tillämpningen av en ►M5 IFRS ◄ har en effekt på den aktuella perioden eller en tidigare period, skulle ha en sådan effekt förutom att det är praktiskt ogenomförbart att fastställa justeringsbeloppet, eller kan ha effekt på framtida perioder, ska företaget lämna upplysning om

a) standardens eller tolkningens titel,

b) i tillämpliga fall, att bytet av redovisningsprincip har skett i enlighet med övergångsbestämmelserna,

c) karaktären på bytet av redovisningsprincip,

d) i tillämpliga fall, en beskrivning av övergångsbestämmelserna,

e) i tillämpliga fall, de övergångsbestämmelser som kan ha en effekt på framtida perioder,

f) för aktuell period och varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, justeringsbeloppet

   i) för varje påverkad post i de finansiella rapporterna, och

   ii) för resultat per aktie före och efter utspädning, om IAS 33, *Resultat per aktie*, gäller för företaget.

g) det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som redovisas, i den mån detta är praktiskt genomförbart, och

h) i händelse den retroaktiva tillämpning som krävs enligt punkt 19 (a) eller (b) är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, eller för perioder före dem som redovisas, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när bytet av redovisningsprincip har tillämpats.

▼B

De finansiella rapporterna för efterföljande perioder behöver inte innehålla dessa upplysningar igen.

29. När ett frivilligt byte av en redovisningsprincip har en effekt på den aktuella perioden eller en tidigare period, skulle ha en effekt förutom att det är praktiskt ogenomförbart att fastställa justeringsbeloppet, eller kan ha en effekt på framtida perioder, ska företaget lämna upplysning om

a) karaktären på bytet av redovisningsprincip,

b) orsakerna till varför tillämpningen av den nya redovisningsprincipen leder till tillförlitlig och mer relevant information,

c) för aktuell period och varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, justeringsbeloppet

i) för varje påverkad post i de finansiella rapporterna, och

ii) för resultat per aktie före och efter utspädning, om IAS 33 gäller för företaget,

d) det justeringsbelopp som är hänförligt till perioder som föregår dem som redovisas, i den mån detta är praktiskt genomförbart, och

e) i händelse retroaktiv tillämpning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, eller för perioder före dem som redovisas, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när bytet av redovisningsprincip har tillämpats.

De finansiella rapporterna för efterföljande perioder behöver inte innehålla dessa upplysningar igen.

30. När ett företag inte har tillämpat en ny ►M5 IFRS ◄ som har publicerats men som ännu inte har trätt i kraft, ska företaget lämna upplysning om

a) detta faktum, och

b) känd information eller information som kan uppskattas med rimlig precision, som är relevant för att bedöma den möjliga effekten som tillämpning av den nya standarden eller tolkningen kommer att ha på företagets finansiella rapporter den period när den tillämpas första gången.

31. I enlighet med punkt 30 ska ett företag överväga att lämna upplysning om

a) den nya standardens eller tolkningens titel,

b) karaktären på det väntade bytet av redovisningsprincip eller de väntade bytena av redovisningsprinciper,

c) det datum när standarden eller tolkningen ska börja tillämpas,

d) det datum när företaget planerar att tillämpa standarden eller tolkningen första gången, och

e) antingen

i) en diskussion om den effekt standarden eller tolkningen väntas ha på företagets finansiella rapporter när den tillämpas första gången, eller

ii) om denna effekt inte är känd eller inte kan uppskattas med rimlig precision, ett uttalande om detta.

▼B

FÖRÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

32. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan många poster i finansiella rapporter inte mätas exakt utan bara uppskattas. Uppskattning innefattar bedömningar baserade på den senaste tillgängliga och tillförlitliga informationen. Exempelvis kan uppskattningar krävas för

a) osäkra fordringar,

b) inkurans i varulager,

c) verkligt värde på finansiella tillgångar eller finansiella skulder,

d) nyttjandeperiod för, eller förväntad förbrukning av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med, avskrivningsbara tillgångar, och

e) garantiförpliktelser.

33. Användandet av rimliga uppskattningar och bedömningar är ett viktigt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och undergräver inte dessas tillförlitlighet.

34. En uppskattning kan behöva revideras om ändringar sker i fråga om de omständigheter som uppskattningen baserades på, eller som en följd av ny information eller ökad erfarenhet. Till sin karaktär berör en revidering av en uppskattning inte tidigare perioder och är inte rättelse av ett fel.

35. Ett byte av värderingsgrund är ett byte av redovisningsprincip och inte en ändrad uppskattning och bedömning. När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från en ändrad uppskattning och bedömning, betraktas bytet eller ändringen som en ändrad uppskattning och bedömning.

36. Effekten av en ändring i uppskattningar och bedömningar, förutom ett sådant byte för vilket punkt 37 gäller, ska redovisas framåtriktat genom att den innefattas i resultatet för

a) den period då ändringen sker om ändringen endast påverkar perioden i fråga, eller

b) den period då ändringen sker och för framtida perioder om ändringen påverkar både den period då ändringen sker och framtida perioder.

37. I den mån en ändring i uppskattningar och bedömningar ger upphov till ändringar i tillgångar och skulder, eller berör en post under eget kapital, ska den redovisas genom en justering av det redovisade värdet för den berörda tillgången, skulden eller posten under eget kapital, för den period i vilken ändringen sker.

38. Framåtriktad redovisning av effekten av en ändring i uppskattningar och bedömningar innebär att ändringen tillämpas på transaktioner, andra händelser och förhållanden från och med datumet för ändringen i en uppskattning och bedömning. En ändring i en uppskattning och bedömning kan påverka endast den aktuella periodens resultat eller både den aktuella periodens och framtida perioders resultat. Exempelvis påverkar en ändrad uppskattning av beloppet för osäkra fordringar endast den aktuella periodens resultat och redovisas därför under den aktuella perioden. Däremot påverkar en ändring av uppskattad nyttjandeperiod för, eller den förväntade förbrukningen av de ekonomiska fördelar som är förknippade med, en avskrivningsbar tillgång avskrivningen för den aktuella perioden och varje framtida redovisad period under tillgångens återstående nyttjandeperiod. I båda fallen redovisas effekten av ändringen avseende aktuell period som intäkt eller kostnad under den aktuella perioden. Eventuell effekt på framtida perioder redovisas som intäkt eller kostnad för dessa framtida perioder.

▼B

Upplysningar

39. Ett företag ska lämna upplysning om karaktär och belopp för en ändring i en uppskattning och bedömning som har effekt under den aktuella perioden eller väntas ha effekt under framtida perioder, förutom när det gäller upplysningar om framtida perioder för vilka det är praktiskt ogenomförbart att uppskatta effekten i fråga.

40. Om upplysning inte lämnas om det belopp som avser effekten under framtida perioder eftersom det är praktiskt ogenomförbart att göra en uppskattning, ska företaget lämna upplysning om detta.

FEL

41. Fel kan uppstå avseende redovisning, värdering, utformning eller upplysningar om delar i de finansiella rapporterna. Finansiella rapporter följer inte IFRS om de innehåller endera väsentliga fel eller oväsentliga fel som är gjorda med syfte att framställa ett företags finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden på ett visst sätt. Potentiella fel under den aktuella perioden, som upptäcks under den perioden, rättas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Dock upptäcks ibland väsentliga fel inte förrän under en efterföljande period och dessa fel avseende tidigare perioder rättas i den jämförande informationen som redovisas i de finansiella rapporterna för denna efterföljande period (se punkterna 42–47).

42. Med beaktande av punkt 43 ska ett företag retroaktivt rätta väsentliga fel under tidigare perioder i de första finansiella rapporter som godkänns för utfärdande efter upptäckten av felen, genom att

a) räkna om jämförelsetalen för den tidigare period eller de tidigare perioder där felen uppkom, eller

b) om felet uppstod innan den tidigast redovisade tidigare perioden, räkna om ingående balanser för tillgångar, skulder och eget kapital för den tidigaste redovisade perioden.

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

43. Ett fel i en tidigare period ska rättas genom retroaktiv omräkning förutom i den mån det är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen periodspecifika effekter eller den ackumulerade effekten av felet.

44. När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa periodspecifika effekter av ett fel på jämförande information för en eller flera redovisade tidigare perioder ska företaget räkna om den ingående balansen för skulder, tillgångar och eget kapital för den tidigaste period som är praktiskt genomförbar (vilket kan vara den aktuella perioden).

45. När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, för början av den aktuella perioden, av ett fel på alla tidigare perioder, ska företaget justera den jämförande informationen i syfte att rätta felet framåtriktat, från tidigast möjliga datum.

▼B

46. Rättelsen av ett fel i en tidigare period undantas från resultatet för den period i vilken felet upptäcktes. Eventuell redovisad information om tidigare perioder, inklusive historiska sammanfattningar av ekonomiska uppgifter räknas om så långt bakåt i tiden som det är praktiskt genomförbart.

47. När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa beloppet för ett fel (exempelvis ett misstag vid tillämpning av en redovisningsprincip) för alla tidigare perioder, räknar företaget, i enlighet med punkt 45, om den jämförande informationen framåtriktat från och med det tidigaste datum som är praktiskt genomförbart. Därmed bortser företaget från andelen ackumulerade omräkningar av tillgångar, skulder och eget kapital som uppkommit innan detta datum. I punkterna 50–53 finns vägledning om när det betraktas som praktiskt ogenomförbart att rätta ett fel för en eller flera tidigare perioder.

48. Rättelser av fel skiljs från ändringar i uppskattningar och bedömningar. Uppskattningar och bedömningar är till sin karaktär approximationer som kan behöva revideras när ytterligare information blir känd. Exempelvis är den vinst eller förlust som är en följd av en eventualförpliktelse eller eventualtillgång inte en rättelse av ett fel.

Upplysningar om fel i tidigare perioder

49. När punkt 42 tillämpas ska ett företag lämna upplysning om följande

a) karaktären på felet i den tidigare perioden,

b) för varje tidigare redovisad period, i den mån det är praktiskt genomförbart, rättelsebeloppet

i) för varje påverkad post i de finansiella rapporterna, och

ii) för resultat per aktie före och efter utspädning, om IAS 33 gäller för företaget,

c) rättelsebeloppet i början av den tidigaste redovisade perioden, och

d) om retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar för en viss tidigare period, de omständigheter som ledde till att detta förhållande föreligger och en beskrivning av hur och från när felet har rättats.

De finansiella rapporterna för efterföljande perioder behöver inte innehålla dessa upplysningar igen.

NÄR RETROAKTIV TILLÄMPNING OCH RETROAKTIV OMRÄKNING ÄR PRAKTISKT OGENOMFÖRBAR

50. I vissa fall är det inte praktiskt genomförbart att justera jämförande information för en eller flera tidigare perioder för att uppnå jämförbarhet med aktuell period. Exempelvis kan det vara så att uppgifter inte har samlats in under den tidigare perioden eller de tidigare perioderna på ett sätt som tillåter antingen retroaktiv tillämpning av en ny redovisningsprincip (inklusive, vad gäller punkterna 51–53, dess framåtriktade tillämpning för tidigare perioder) eller retroaktiv omräkning för att rätta ett fel i en tidigare period och det kan vara praktiskt ogenomförbart att återskapa informationen.

▼B

51. Det är ofta nödvändigt att göra uppskattningar vid tillämpning av en redovisningsprincip på delar av de finansiella rapporterna som redovisas eller för vilka upplysning lämnas, när det gäller transaktioner, andra händelser eller förhållanden. Uppskattningar är till sin karaktär subjektiva och de kan förändras efter ►M5 rapportperiodens slut ◄. Att göra uppskattningar är potentiellt svårare vid retroaktiv tillämpning av en redovisningsprincip eller vid retroaktiv omräkning i syfte att rätta ett fel i en tidigare period, på grund av den längre tidsperiod som kan ha gått efter att den påverkade transaktionen, händelsen eller förhållandet inträffade. Dock är målet för uppskattningar för tidigare perioder samma som för uppskattningar som görs under den aktuella perioden, nämligen att uppskattningen ska återspegla de omständigheter som förelåg när transaktionen, händelsen eller förhållandet inträffade.

52. Därför kräver retroaktiv tillämpning av en ny redovisningsprincip eller rättelse av ett fel i en tidigare period att åtskillnad görs av information som

a) innehåller belägg för omständigheter som förelåg detta datum eller dessa datum per vilket transaktionen, händelsen eller förhållandet inträffade, och

b) skulle ha varit tillgänglig när de finansiella rapporterna för denna tidigare period godkändes för utfärdande

från annan information. För vissa typer av uppskattningar (exempelvis en uppskattning av verkligt värde som inte baseras på ett observerbart pris eller observerbara indata) är det praktiskt ogenomförbart att göra åtskillnad mellan dessa typer av information. När retroaktiv tillämpning eller retroaktiv omräkning skulle kräva en betydande uppskattning för vilken det är omöjligt att skilja mellan dessa två informationstyper är det praktiskt ogenomförbart att retroaktivt tillämpa den nya redovisningsprincipen eller rätta felet i den tidigare perioden.

53. Vid tillämpning av en ny redovisningsprincip på, eller rättning av belopp för, en tidigare period, ska företaget inte göra bedömningar med facit i hand, vare sig när företaget gör antaganden om vad företagsledningens avsikter skulle ha varit i en tidigare period eller gör en uppskattning av de belopp som redovisats, värderats eller för vilka upplysning lämnats i en tidigare period. Exempelvis, när ett företag rättar ett fel i en tidigare period vid värdering av finansiella tillgångar som tidigare klassificerats som att de är investeringar som hålls till förfall i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, ändras inte värderingsgrunden för den perioden om företagsledningen senare beslutat att inte inneha dem till förfall. Dessutom, när ett företag rättar ett fel i en tidigare period vid beräkning av sin skuld avseende personalens ackumulerade sjukfrånvaro i enlighet med IAS 19, *Ersättningar till anställda*, bortser det från information om en ovanligt allvarlig influensasäsong under nästkommande period, som blev tillgänglig efter att de finansiella rapporterna för den tidigare perioden godkändes för utfärdande. Det faktum att betydande uppskattningar ofta krävs vid ändringar av jämförande information som redovisats för tidigare perioder är inget hinder för tillförlitlig justering eller rättelse av den jämförande informationen.

IKRAFTTRÄDANDE

54. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

55. Denna standard ersätter IAS 8, *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, som omarbetades 1993.

56. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-2, *Konsekvent redovisning av lånekostnader*, och

b) SIC-18, *Alternativa redovisningsprinciper*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 10

▼M5

Händelser efter rapportperioden

▼B

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa

a) när ett företag ska justera sina finansiella rapporter för händelser som inträffar efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, och

b) de upplysningar som ett företag ska ge om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande samt om händelser som inträffat efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

Enligt standarden krävs också att ett företag inte ska upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad i de fall händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ indikerar att ett sådant antagande inte är tillämpligt.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

DEFINITIONER

3. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Händelser efter ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ är gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan ►M5 rapportperiodens slut ◄ och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Två slag av händelser kan urskiljas

a) händelser som bekräftar förhållanden som förelåg ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ (*händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ *som beaktas*), och

b) händelser som indikerar förhållanden som uppstod efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ (*händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ *som beaktas*).

4. Hur de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande beror på företagsledningens organisation, lagstiftningskrav och rutiner som följs vid upprättandet av rapporterna.

▼B

5. I vissa fall krävs av ett företag att det underställer de finansiella rapporterna aktieägarnas godkännande först efter det att rapporterna har utfärdats. I sådana fall är de finansiella rapporterna godkända för utfärdande den dag de utfärdas, inte den dag aktieägarna godkänner dem.

Exempel

Företagsledningen färdigställer den 28 februari 20X2 ett utkast till finansiella rapporter avseende det räkenskapsår som avslutades den 31 december 20X1. Den 18 mars 20X2 granskar styrelsen de finansiella rapporterna och godkänner dem för utfärdande. Företaget offentliggör resultatet och utvald annan finansiell information den 19 mars 20X2. De finansiella rapporterna blir tillgängliga för aktieägare och andra den 1 april 20X2. Aktieägarna godkänner de finansiella rapporterna på bolagsstämman den 15 maj 20X2, och de godkända rapporterna lämnas sedan in till en tillsynsmyndighet den 17 maj 20X2.

De finansiella rapporterna är godkända för utfärdande den 18 mars 20X2 (den dag styrelsen godkände dem för utfärdande).

6. I vissa fall måste företagsledningen lämna sina finansiella rapporter till ett förvaltningsråd, bestående enbart av personer som inte hör till företagsledningen, för godkännande. I sådana fall anses rapporterna godkända för utfärdande när företagsledningen godkänner dem för utfärdande till förvaltningsrådet.

Exempel

Den 18 mars 20X2 godkänner företagsledningen de finansiella rapporterna för utfärdande till företagets förvaltnings. Förvaltningsrådet har enbart medlemmar som inte hör till företagsledningen men i det kan ingå arbetstagarrepresentanter och andra representanter för utomstående intressen. Förvaltningsrådet godkänner de finansiella rapporterna den 26 mars 20X2. De finansiella rapporterna blir tillgängliga för aktieägare och andra den 1 april 20X2. Aktieägarna godkänner de finansiella rapporterna på bolagsstämman den 15 maj 20X2, och de godkända rapporterna lämnas sedan in till en tillsynsmyndighet den 17 maj 20X2.

De finansiella rapporterna är godkända för utfärdande den 18 mars 20X2 (den dag företagsledningen godkände dem för utfärdande till förvaltningsrådet).

7. Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ innefattar alla händelser som inträffar fram till den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, även om dessa händelser inträffar efter det att resultatet eller annan utvald finansiell information har tillkännagivits.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som beaktas

8. Ett företag ska justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som beaktas.

▼B

9. Följande är exempel på händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som beaktas genom att företaget justerar redovisade belopp i sina finansiella rapporter eller redovisar tidigare inte medtagna poster:

a) Avgörande efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ av en domstolsprocess som bekräftar att företaget hade en befintlig förpliktelse vid denna tidpunkt. Företaget justerar eventuell tidigare redovisad avsättning hänförlig till denna domstolsprocess i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* eller redovisar en ny avsättning. Företaget lämnar inte endast upplysning om en eventualförpliktelse eftersom avgörandet utgör ytterligare bevis som skulle beaktas i enlighet med punkt 16 i IAS 37.

b) Information som erhålls efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ och som indikerar att en tillgång redan på ►M5 rapportperiodens slut ◄ hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av denna tillgång måste justeras. Exempelvis

i) Att en av företagets kunder går i konkurs efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ bekräftar normalt att företaget redan ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ hade gjort en förlust på en kundfordran och att företaget måste skriva ned denna kundfordran och

ii) Varuförsäljning som sker efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på ►M5 rapportperiodens slut ◄.

c) Fastställandet efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före ►M5 rapportperiodens slut ◄.

d) Fastställandet efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ av det belopp som avser vinstdelning eller bonus, om företaget på ►M5 rapportperiodens slut ◄ hade en legal eller informell förpliktelse att utge sådana belopp som en följd av händelser före ►M5 rapportperiodens slut ◄ (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*).

e) Upptäckten av bedrägeri eller fel som visar att de finansiella rapporterna är felaktiga.

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas

10. Ett företag ska inte justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas.

11. Ett exempel på en händelse efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas är en nedgång i marknadsvärde på företagets placeringar, mellan ►M5 rapportperiodens slut ◄ och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Värdenedgången hänförs normalt inte till placeringarnas förhållande på ►M5 rapportperiodens slut ◄, utan återspeglar omständigheter som därefter har uppstått. Därför justerar ett företag inte de i sina finansiella rapporter redovisade belopp för placeringarna. På motsvarande sätt uppdaterar företaget inte de belopp som lämnats som upplysningar om placeringarna per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Dock kan det behöva ge ytterligare upplysningar enligt punkt 21.

▼B

Utdelningar

12. Om ett företag fastställer utdelning till ►M5 ägare ◄ av egetkapitalinstrument (enligt definition i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*) ska företaget inte redovisa dessa utdelningar som en skuld per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼M17

13. Om utdelningar fastställs efter rapportperioden men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande redovisas inte utdelningen som en skuld per rapportperiodens slut eftersom det inte finns någon förpliktelse per den tidpunken. Upplysning lämnas om sådan utdelning i noterna enligt IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*.

▼B

ANTAGANDE OM FORTLEVNAD

14. Ett företag ska inte upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad, om företagsledningen efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ bestämmer sig för antingen att den avser att avveckla företaget, eller att upphöra med verksamheten, eller att det inte finns något realistiskt alternativ till detta.

15. Försämring av rörelseresultat och av finansiell ställning efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ kan vara ett tecken på ett behov att överväga om antagandet om företagets fortlevnad är fortsatt tillämpligt. Om antagandet om fortlevnad inte längre är tillämpligt, är effekten härav så genomgripande att denna standard kräver en grundläggande förändring av tillämpad redovisningsgrund, i stället för att justera de redovisade beloppen inom ramen för den ursprungliga redovisningsgrunden.

16. Enligt IAS 1 krävs upplysningar i det fall

a) de finansiella rapporterna inte har upprättats utifrån antagandet om företagets fortlevnad, eller

b) företagsledningen är medveten om väsentliga osäkerhetsfaktorer som avser händelser eller förhållanden som kan medföra betydande tvivel rörande företagets förmåga att fortleva. De händelser eller förhållanden som kräver upplysningar kan inträffa efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

UPPLYSNINGAR

Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

17. Ett företag ska upplysa om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande och om vem som gav detta godkännande. Om företagets ägare eller andra har behörighet att ändra i de finansiella rapporterna efter utfärdandet, ska detta framgå.

18. Det är viktigt för användare av de finansiella rapporterna att veta när de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande, eftersom händelser efter detta datum inte återspeglas i de finansiella rapporterna.

Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg ►M5 vid rapportperiodens slut ◄

19. Om ett företag efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ får information om förhållanden som förelåg på ►M5 rapportperiodens slut ◄ ska upplysningar om dessa förhållanden uppdateras mot bakgrund av den nya informationen.

▼B

20. I vissa fall måste ett företag uppdatera upplysningarna i sina finansiella rapporter så att de återspeglar information som erhållits efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, även när informationen inte påverkar de belopp som företaget redovisar i sina finansiella rapporter. Ett exempel på detta är när information blir tillgänglig efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ om en eventualförpliktelse som förelåg ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Utöver att bedöma om företaget ska redovisa en sådan förpliktelse som en förändring eller avsättning enligt IAS 37, uppdaterar företaget sina upplysningar om eventualförpliktelsen mot bakgrund av den nya informationen.

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas

21. Om händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas är väsentliga, skulle utelämnad upplysning om dessa kunna påverka de ekonomiska beslut användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna. I enlighet med detta ska ett företag lämna upplysning om följande, för varje väsentlig kategori av händelse efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas

a) händelsens karaktär, och

b) en uppskattning av dess finansiella effekt eller en uppgift om att en sådan uppskattning inte kan göras.

22. Följande är exempel på händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas, som vanligen skulle leda till att upplysning om dem lämnas:

a) Ett väsentligt rörelseförvärv efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ (enligt IFRS 3, *Rörelseförvärv*, krävs särskilda upplysningar i sådana fall) eller avyttring av ett större dotterföretag.

b) Offentliggöra en plan att avveckla en verksamhet.

c) Viktigare inköp av tillgångar, klassificering av tillgångar som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* annan avveckling av tillgångar eller myndighets expropriation av viktigare tillgångar.

d) Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

e) Meddelande om, eller påbörjande av, en större omstrukturering (se IAS 37).

f) Större förändringar i antalet stamaktier och potentiella stamaktier efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ (Enligt IAS 33, *Resultat per aktie,* måste ett företag lämna upplysning om sådana transaktioner, förutom sådana transaktioner som rör fondemissioner, aktiesplit eller omvänd aktiesplit (aktiesammanslagning), vilka samtliga kräver justering enligt IAS 33).

g) Onormalt stora förändringar efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ i priser på tillgångar eller i valutakurser.

h) Förändringar i skattesatser eller skattelagar som är beslutade eller i praktiken beslutade per ►M5 rapportperiodens slut ◄ med betydande inverkan på aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder (se IAS 12, *Inkomstskatter*).

▼B

i) Ingående av betydande åtaganden eller eventualförpliktelser, exempelvis genom att utfästa betydande garantier.

j) Påbörjande av större rättstvist enbart på grund av händelser som inträffat efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

IKRAFTTRÄDANDE

23. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 10 (OMARBETAD 1999)

24. Denna standard ersätter IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ (omarbetad 1999).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 11

Entreprenadavtal

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur inkomster och utgifter i entreprenadavtal behandlas i redovisningen. På grund av karaktären på de aktiviteter som ingår i entreprenaduppdrag påbörjas och slutförs aktiviteterna vanligen i skilda redovisningsperioder. Den grundläggande frågan gäller hur inkomster och utgifter ska periodiseras under de redovisningsperioder arbetet sker. Denna standard använder de redovisningsprinciper som anges i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* vid fastställande av när uppdragsinkomster och uppdragsutgifter ska redovisas som intäkter och kostnader i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna ska tillämpas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas av företag som utför en entreprenad eller ett liknande uppdrag.

2. Denna standard ersätter IAS 11, *Accounting for Construction Contracts* (”Redovisning av entreprenaduppdrag”), som fastställdes 1978.

DEFINITIONER

3. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Ett *entreprenaduppdrag* är ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

Ett *fastprisuppdrag* är ett entreprenaduppdrag där avtal slutits om ett fast pris för hela uppdraget eller per producerad enhet och där priser kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar.

Ett *uppdrag på löpande räkning* är ett entreprenaduppdrag där ersättning utgår för de utgifter som omfattas av avtalet samt med ett procentuellt tillägg på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp.

4. Ett entreprenadavtal kan avse produktion av ett enskilt objekt, exempelvis en bro, byggnad, damm, pipeline, väg, tunnel eller ett fartyg. Ett entreprenadavtal kan också avse produktion av flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra, när det gäller utformning, teknik och funktion eller vad avser slutligt syfte eller användning. Exempel är avtal som avser uppförande av raffinaderier och andra komplexa objekt.

▼B

5. Enligt denna standard innefattar ett entreprenadavtal följande:

a) Uppdrag för tillhandahållande av tjänster som har ett direkt samband med produktionen av ett objekt, exempelvis tjänster utförda av projektledare och arkitekter, och

b) uppdrag för rivning eller restaurering av objekt samt restaurering av omgivande miljö efter rivning eller skrotning av objekt.

6. Ett entreprenaduppdrag kan utformas på olika sätt. I denna standard sker en uppdelning i fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vissa uppdrag kan ha karaktär av både fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning, exempelvis ett uppdrag på löpande räkning med ett avtalat maximipris. I dylika fall beaktas samtliga villkor i punkterna 23 och 24 vid fastställandet av i vilka perioder uppdragsinkomsten och uppdragsutgiften ska redovisas.

ETT ELLER FLERA UPPDRAG

7. Vad som krävs i denna standard tillämpas normalt på varje enskilt entreprenaduppdrag. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa standarden på delar i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna för att innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges.

8. När ett avtal omfattar flera objekt ska produktionen av varje enskilt objekt behandlas som ett separat uppdrag i de fall

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt objekt,

b) varje enskilt objekt har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive objekt, och

c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

9. Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som ett uppdrag i de fall

a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,

b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, och

c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

10. Ett avtal kan innehålla en möjlighet för beställaren att beställa produktion av ytterligare ett objekt (genom option inskriven i avtalet från början eller genom ett senare tillägg till avtalet). Ett sådant tillägg ska behandlas som ett separat uppdrag när

a) objektet skiljer sig på ett betydande sätt från det objekt som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller

▼B

b) överenskommelsen om det tillkommande objektets pris förhandlas utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

UPPDRAGSINKOMST

11. Uppdragsinkomsten ska omfatta

a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och

b) ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar

i) i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster, och

ii) de kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

12. Uppdragsinkomsten mäts med utgångspunkt från det verkliga värdet av ersättningen som erhållits eller kommer att erhållas. Att fastställa uppdragsinkomstens storlek är förenat med osäkerhet beroende på framtida händelser. Inkomstkalkylerna behöver därför ofta revideras när utfallen av sådana händelser blir kända och osäkerheten därmed minskar eller upphör. Följaktligen kan uppdragsinkomsten öka eller minska från den ena redovisningsperioden till den andra. Exempelvis kan

a) parterna komma överens om ändringar i omfattningen av uppdraget eller ersättningar för uppdragstagarens särskilda anspråk som leder till att uppdragsinkomsten ökar eller minskar under efterföljande perioder,

b) den avtalade uppdragsinkomsten enligt ett fastprisuppdrag öka till följd av indexuppräkningar,

c) uppdragsinkomsten minska till följd av skadestånd till beställaren orsakade av dröjsmål som orsakas av uppdragstagaren, eller

d) uppdragsinkomsten öka om antalet producerade enheter ökar och uppdraget är ett fastprisuppdrag där ersättning utgår med ett fast pris per producerad enhet.

13. En ändring i omfattningen av uppdraget är resultatet av en instruktion från beställaren. Ändringen kan leda till att uppdragsinkomsten ökar eller minskar. Exempel är ändringar av specifikationer samt ändringar av objektets utformning eller av kontraktstiden. Justeringar ingår i uppdragsinkomsten när

a) det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna ändringen av uppdraget och därmed justeringen av uppdragsinkomsten, och

b) beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

14. Särskilda anspråk gentemot beställare eller tredje part utgörs av ersättningar för utgifter som inte ingår i den avtalade ersättningen. Anspråken kan exempelvis härröra från av beställaren orsakade dröjsmål, felaktigheter i specifikationer eller angiven utformning samt tvistiga ändringar i uppdragets omfattning. Uppskattningar av de inkomster som härrör från sådana anspråk kan vara behäftade med stor osäkerhet och de slutliga beloppen är ofta beroende av utfallet av förhandlingar. Därför ingår ersättningen på grund av särskilda anspråk i uppdragsinkomsten endast när

a) förhandlingarna är långt framskridna och det är sannolikt att beställaren kommer att godkänna uppdragstagarens särskilda anspråk, och

▼B

b) det belopp som sannolikt kommer att accepteras av kunden kan mätas på tillförlitligt sätt.

15. Incitamentsersättningar är tilläggsbelopp som uppdragstagaren erhåller om denne uppnår eller överträffar angivna prestationsnormer. Exempelvis kan ett avtal stipulera att sådana ersättningar ska utgå om uppdraget slutförs före en viss tidpunkt. Incitamentsersättning ingår i uppdragsinkomsten när

a) uppdraget är så långt framskridet att det går att bedöma att det är sannolikt att angivna prestationsnormer kommer att uppnås eller överträffas, och

b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

UPPDRAGSUTGIFTER

16. Uppdragsutgifter ska omfatta

a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,

b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget och

c) sådana övriga utgifter som enligt entreprenadavtalet kan debiteras beställaren.

17. Utgifter som har direkt samband med ett enskilt uppdrag innefattar

a) utgifter för arbetskraft inklusive utgifter för arbetsledning,

b) utgifter för material som används i uppdraget,

c) avskrivningar på maskiner och inventarier som används i uppdraget,

d) utgifter för flyttning av maskiner, inventarier samt material till och från arbetsplatsen,

e) utgifter för hyra av maskiner och inventarier,

f) utgifter för utformning och teknisk hjälp som är direkt hänförliga till uppdraget,

g) beräknade utgifter för korrigering av felaktigheter och beräknade utgifter enligt lämnade garantier, och

h) utgifter till följd av anspråk från tredje man.

Enstaka inkomster från exempelvis försäljning av överblivet material, avyttring av maskiner och inventarier då uppdraget avslutats och som inte ingår i uppdragsinkomsten kan minska uppdragsutgifterna.

18. Utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på enskilda uppdrag innefattar

a) utgifter för försäkring,

b) utgifter för utformning och teknisk hjälp utan direkt anknytning till ett enskilt uppdrag, och

▼B

c) gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten.

Utgifterna fördelas på ett systematiskt sätt där den valda metoden tillämpas konsekvent på alla utgifter av samma slag. Fördelningen baseras på den normala aktivitetsnivån i verksamheten. Gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten innefattar utgifter för färdigställande och behandling av löner till anställda som arbetar med uppdraget. ►M1 Utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på enskilda uppdrag innefattar även låneutgifter. ◄

19. Utgifter som enligt entreprenadavtalet i särskild ordning kan debiteras beställaren kan innefatta vissa allmänna administrationsutgifter och utvecklingsutgifter.

20. Utgifter som inte kan hänföras till uppdragsverksamhet eller inte kan fördelas ut på något enskilt uppdrag ingår inte i uppdragsutgifterna. Denna typ av utgifter innefattar

a) allmänna administrationsutgifter utom i de fall ersättning härför ska utgå enligt entreprenadavtalet,

b) försäljningsutgifter,

c) forsknings- och utvecklingsutgifter utom i de fall ersättning härför ska utgå enligt entreprenadavtalet, och

d) avskrivningar på maskiner och inventarier som inte används i något uppdrag.

21. Bland uppdragsutgifterna ingår de utgifter som hänför sig till uppdraget från den tidpunkt då avtal träffats till dess att uppdraget färdigställs. I uppdragsutgifterna ingår även utgifter som är direkt hänförliga till uppdraget och som uppkommer i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla detta. En förutsättning är emellertid att dessa utgifter kan identifieras separat och mätas på ett tillförlitligt sätt samt att det är sannolikt att uppdraget erhålls. Om utgifter, som uppkommit i samband med att uppdragstagaren försöker erhålla uppdraget, tidigare har redovisats som kostnad inräknas de inte i uppdragsutgifterna i de fall uppdraget erhålls under en efterföljande period.

REDOVISNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

22. När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag ska omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med punkt 36.

23. För ett fastprisuppdrag kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda

a) den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,

b) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren,

▼B

c) såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och

d) de uppdragsutgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt så att jämförelse med tidigare beräkningar kan göras.

24. För ett uppdrag på löpande räkning kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om följande båda villkor är uppfyllda

a) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren, och

b) De uppdragsutgifter som, oavsett om det uttryckligen framgår att de ska ersättas eller ej, hänför sig till uppdraget samt klart kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt.

25. Metoden att redovisa uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt metoden matchas uppdragsinkomsten mot uppdragsutgifterna på basis av det arbete som utförts till och med ►M5 rapportperiodens slut ◄. Metoden resulterar i att intäkter, kostnader och därmed resultat hänförs till den redovisningsperiod under vilken arbetet utförts. Metoden ger användbar information om uppdragsverksamhetens omfattning och resultat under en period.

26. Vid successiv vinstavräkning redovisas uppdragsinkomsten som intäkt i ►M5 resultatet ◄ i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Uppdragsutgifterna redovisas i normalfallet som kostnad i den redovisningsperiod då det arbete som de avser utförs. Om de totala uppdragsutgifterna bedöms överstiga den totala uppdragsinkomsten, redovisas den befarade förlusten omedelbart som kostnad i enlighet med punkt 36.

27. En uppdragstagare kan i sin redovisning ha tagit in uppdragsutgifter som avser framtida arbete på uppdraget. Dessa utgifter redovisas som en tillgång under förutsättning att det är sannolikt att de kommer att återvinnas. Sådana utgifter representerar en fordran på beställaren och klassificeras ofta som pågående arbete.

28. Utfallet av ett entreprenaduppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt först då det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla uppdragstagaren. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan inkluderats i uppdragsinkomsten och redovisats som intäkt i ►M5 resultatet ◄, redovisas det belopp som inte sannolikt kommer att erhållas som kostnad och således inte som ett avdrag från intäkten.

29. En uppdragstagare kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar när överenskommelse träffats med beställaren som fastställer

a) uppdragstagarens och beställarens rättigheter avseende det objekt som ska uppföras,

b) den ersättning som ska utväxlas, och

c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

▼B

Företaget måste också vanligtvis ha ett effektivt internt system för ekonomisk budgetering och rapportering. Uppdragstagaren följer – och vid behov reviderar – beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under uppdragets gång. Behovet av sådana revideringar är inte nödvändigtvis en indikation på att utfallet av uppdraget inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

30. Färdigställandegraden för ett uppdrag kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

a) förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och beräknade totala uppdragsutgifter,

b) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller

c) fysisk färdigställandegrad för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.

31. Då färdigställandegraden fastställs genom hänvisning till nedlagda uppdragsutgifter inräknas endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete. Följande utgifter är exempel på utgifter som inte inräknas

a) utgifter som avser framtida arbete, exempelvis utgifter för material, komponenter och så vidare, som har levererats till en arbetsplats eller avskiljts för uppdragets räkning, men som ännu inte har installerats eller använts. Dock inräknas utgifter för material, komponenter och så vidare, som tillverkats speciellt för uppdraget, och

b) förskottsbetalningar till underleverantörer för arbete enligt underleverantörsavtal.

32. När utfallet av ett entreprenaduppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska

a) intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren, och

b) uppdragsutgifter redovisas som kostnader i den period då de uppkommer.

En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag ska omedelbart redovisas som kostnad i enlighet med punkt 36.

33. I inledningsskedet av ett uppdrag är det ofta så att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta uppdragstagaren för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som uppdragstagaren bedömer kommer att betalas av beställaren. Eftersom utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst. Även om utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt kan det emellertid vara sannolikt att totala uppdragsutgifter kommer att överstiga totala uppdragsinkomster. Om de totala uppdragsutgifterna bedöms överstiga den totala uppdragsinkomsten, redovisas den befarade förlusten omedelbart som kostnad i enlighet med punkt 36.

▼B

34. Om det inte är sannolikt att uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren redovisas de omgående som kostnad. Exempel på omständigheter under vilka det inte är sannolikt att uppdragsutgifter kommer att återvinnas och uppdragsutgifterna därför kan behöva redovisas som kostnad omgående är ett avtal

a) som inte kan göras gällande fullt ut, det vill säga avtalets giltighet är allvarligt ifrågasatt,

b) som för sitt fullgörande är beroende av utfallet av ännu ej avgjorda rättstvister eller tolkning av lagstiftning,

c) som avser fastigheter som sannolikt kommer att dömas ut eller exproprieras,

d) i vilket beställaren inte är i stånd att uppfylla sina förpliktelser, eller

e) i vilket uppdragstagaren inte är i stånd att slutföra uppdraget eller inte på annat sätt kan uppfylla sina förpliktelser enligt entreprenadavtalet.

35. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av entreprenaduppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas i enlighet med punkt 22 i stället för i enlighet med punkt 32.

REDOVISNING AV BEFARADE FÖRLUSTER

36. Då det är sannolikt att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten, ska den befarade förlusten omgående redovisas som en kostnad i sin helhet.

37. En befarad förlust på ett uppdrag beräknas utan beaktande av

a) om arbetet har påbörjats,

b) uppdragets färdigställandegrad, eller

c) om förväntade vinster på andra uppdrag än sådana som behandlas som ett uppdrag enligt punkt 9.

ÄNDRAD UPPSKATTNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

38. Vinstavräkning sker i varje redovisningsperiod på basis av den senaste beräkningen av den totala uppdragsinkomsten och de totala uppdragsutgifterna. Effekten av en ändrad uppskattning av den totala uppdragsinkomsten eller av uppdragsutgifterna eller effekten av en ändring av det beräknade slutliga ekonomiska utfallet för uppdraget ska redovisas som effekt av ändrade uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*). De ändrade uppskattningarna används för att beräkna intäkter och kostnader för den aktuella perioden samt för efterföljande perioder.

UPPLYSNINGAR

39. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under redovisningsperioden,

b) de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden, och

c) de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal.

▼B

40. Följande upplysningar ska lämnas ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal

a) summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster),

b) erhållna förskott, och

c) Av beställaren innehållna belopp.

41. ”Av beställaren innehållna belopp” avser belopp som har delfaktu-rerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats. Delfakturering enligt fastställd plan avser fakturering som sker på basis av utfört arbete, oavsett om betalning erhållits från beställaren eller inte. Förskott är belopp som uppdragstagaren erhållit innan motsvarande arbete utförts.

42. Ett företag ska redovisa

a) fordringar på beställare av entreprenadavtal som tillgång, och

b) skulder till beställare av entreprenadavtal som skuld.

43. Fordringar på beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av

a) uppdragsutgifter till och med den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster, efter avdrag för

b) redovisade förluster och delfakturerade belopp

för alla pågående uppdrag för vilka uppdragsutgifter och redovisade vinster efter avdrag för redovisade förluster överstiger fakturerade belopp.

44. Skulder till beställare av uppdrag enligt entreprenadavtal utgörs av summan av

a) uppdragsutgifter till och med den aktuella redovisningsperioden och redovisade vinster, efter avdrag för

b) redovisade förluster och delfakturerade belopp

för alla pågående uppdrag för vilka fakturerade belopp överstiger uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster).

45. Ett företag lämnar information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan uppkomma till följd av poster som garantiutgifter, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

46. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1995 eller senare.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 12

Inkomstskatter

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur inkomstskatter ska redovisas. Redovisning av inkomstskatter handlar framför allt om redovisning av aktuella och framtida skatteeffekter av

a) framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av tillgångar respektive skulder i ett företags ►M5 rapport över finansiell ställning ◄, och

b) transaktioner och andra händelser under den aktuella räkenskapsperioden, som redovisas i ett företags finansiella rapporter.

Vid redovisning av en tillgång eller en skuld förutsätts att tillgångens eller skuldens redovisade belopp kommer att återvinnas eller regleras av det rapporterande företaget. Om det är sannolikt att återvinning respektive reglering av detta redovisade belopp kommer att påverka storleken av framtida skattebetalningar, ska företaget enligt denna standard redovisa en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Vissa begränsade undantag finns.

Skatteeffekter av transaktioner och andra händelser ska enligt standarden redovisas på samma sätt som transaktionerna och de andra händelserna. ►M5 Skatteeffekterna av transaktioner och andra händelser som redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital) ska också redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital). ◄ Skatteeffekterna av transaktioner och andra händelser som redovisas direkt mot eget kapital ska också redovisas direkt mot eget kapital. ►M12 Redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i ett rörelseförvärv påverkar på samma sätt beloppet för goodwill som uppkommit i det rörelseförvärvet eller beloppet för den vinst för förvärv till lågt pris som har redovisats. ◄

Denna standard behandlar också redovisningen av uppskjutna skattefordringar på grund av underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag, hur inkomstskatter ska rubriceras i de finansiella rapporterna samt vilka upplysningar som måste lämnas avseende inkomstskatter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.

2. Med inkomstskatter avses i denna standard samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures vid utdelning till det rapporterande företaget.

3. [Struken]

▼B

4. Denna standard behandlar inte redovisning av statliga bidrag (se IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*) eller skattemässiga investeringsavdrag. Dock behandlar standarden hur temporära skillnader på grund av sådana bidrag eller avdrag ska redovisas.

DEFINITIONER

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Redovisat resultat är periodens resultat före skatteavdrag.

Skattepliktigt resultat är det resultat för en period som ska ligga till grund för beräkning av aktuell skatt enligt gällande skatteregler.

Skattekostnad eller skatteintäkt är det sammanlagda beloppet av aktuell och uppskjuten skatt bestämt utifrån periodens resultat.

Aktuell skatt är den skatt som beräknas på det skattepliktiga resultatet för en period.

Uppskjuten skatteskuld är skatt som hänför sig till skattepliktiga temporära skillnader och som ska betalas i framtiden.

Uppskjuten skattefordran representerar en reduktion av framtida skatt som hänför sig till

a) avdragsgilla temporära skillnader,

b) skattemässiga underskottsavdrag, och

c) andra outnyttjade skatteavdrag.

En *temporär skillnad* är skillnaden mellan en tillgångs eller en skulds redovisade värde respektive skattemässiga värde. Temporära skillnader kan vara antingen

a) *skattepliktiga temporära skillnader*, som leder till skattepliktiga belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns respektive regleras eller

b) *avdragsgilla temporära skillnader*, som leder till avdragsgilla belopp då framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns respektive regleras.

Skattemässigt värde för en tillgång eller en skuld är det värde som tillgången eller skulden har för skatteändamål.

6. Skattekostnad och skatteintäkt består av aktuell skattekostnad och aktuell skatteintäkt samt uppskjuten skattekostnad och uppskjuten skatteintäkt.

▼B

Skattemässigt värde

7. Det skattemässiga värdet av en tillgång är det belopp som blir skattemässigt avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkter som erhålls då företaget återvinner tillgången. Om de intäkterna inte kommer att vara skattepliktiga är tillgångens skattemässiga värde lika med dess redovisade värde.

Exempel

1. En maskin kostade 100. En skattemässig avskrivning på 30 har redan gjorts under denna och tidigare perioder. Återstående kostnad kommer att vara avdragsgill under kommande perioder, antingen som avskrivning eller genom avdrag i samband med att maskinen säljs. Intäkter som uppstår vid användande av maskinen är skattepliktiga, en vinst vid försäljning av maskinen är skattepliktig och en förlust vid dess försäljning är skattemässigt avdragsgill. Maskinens skattemässiga värde är 70.

2. Räntefordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande ränteintäkter beskattas enligt kontantprincipen. Räntefordringarnas skattemässiga värde är lika med noll.

3. Kundfordringar har ett redovisat värde på 100. Motsvarande intäkter har redan inräknats i den skattepliktiga vinsten respektive den skattemässiga förlusten. Kundfordringarnas skattemässiga värde är 100.

4. Fordringar på utdelning från ett dotterföretag har ett redovisat värde på 100. Utdelningen är inte skattepliktig. I realiteten är hela det redovisade värdet av tillgången avdragsgillt mot de skattepliktiga intäkterna. Följaktligen har utdelningsfordran ett skattemässigt värde på 100 ([a]).

5. En lånefordran har ett skattemässigt värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. Lånefordrans skattemässiga värde är 100.

([a]) Med denna metod uppstår ingen skattepliktig temporär skillnad. Med ett alternativt beräkningssätt anses de upplupna utdelningsfordringarna ha ett skattemässigt värde på noll och en skattesats på noll tillämpas på den resulterande skattepliktiga temporära skillnaden 100. I inget av fallen uppstår någon uppskjuten skatteskuld.

8. Det skattemässiga värdet av en skuld är lika med dess redovisade värde minus eventuella till skulden hänförliga skattemässiga avdrag under kommande perioder. Om förskottsbetalningar erhållits är det skattemässiga värdet av den uppkomna skulden lika med det redovisade värdet minus det eventuella belopp som inte är skattepliktigt under kommande perioder.

Exempel

1. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. Kostnaderna har redan dragits av vid beskattningen. De upplupna kostnadernas skattemässiga värde är lika med noll.

2. Kortfristiga skulder innefattar förskottsbetald intäktsränta med ett redovisat värde på 100. Intäktsräntan beskattades enligt kontantprincipen. Förskottsbetalningens skattemässiga värde är lika med noll.

▼B

3. Kortfristiga skulder innefattar upplupna kostnader med ett redovisat värde på 100. Kostnaderna har redan dragits av vid beskattningen. Det skattemässiga värdet av upplupna kostnader är 100.

4. Kortfristiga skulder innefattar upplupna böter och viten med ett redovisat värde på 100. Böter och viten är inte skattemässigt avdragsgilla. Det skattemässiga värdet av upplupna böter och viten är 100 ([a]).

5. En låneskuld har ett skattemässigt värde på 100. Återbetalningen av lånet får inga skatteeffekter. *Lånefordrans skattemässiga värde är 100*.

([a]) Med denna metod uppstår ingen avdragsgill temporär skillnad. Med ett alternativt beräkningssätt anses de upplupna böterna och vitena ha ett skattemässigt värde på noll och en skattesats på noll tillämpas på den resulterande skattepliktiga temporära skillnaden 100. I inget av fallen uppstår någon uppskjuten skattefordran.

9. En post kan ha ett skattemässigt värde även om den inte redovisas som tillgång eller skuld i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Utgifter för forskning kan exempelvis kostnadsföras löpande medan skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

10. Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld är, kan det underlätta att beakta den huvudprincip som denna standard bygger på, nämligen att en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran i princip redovisas om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar. Exempel C under punkten 52 visar på omständigheter då det kan vara värdefullt att överväga denna huvudprincip. Där visas hur en tillgångs eller en skulds skattemässiga värde påverkas av förväntningar avseende dess återvinning respektive reglering.

11. I koncernredovisningen fastställs temporära skillnader genom en jämförelse mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värden och motsvarande skattemässiga värden i respektive företag. Det skattemässiga värdet bestäms genom hänvisning till koncernens självdeklaration i jurisdiktioner där sådan inges. I andra jurisdiktioner bestäms det skattemässiga värdet genom hänvisning till varje enskilt koncernföretags självdeklaration.

AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

12. Aktuell skatt för innevarande period och tidigare perioder ska, till den del den inte betalats, redovisas som en skuld i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om den betalda skatten avseende innevarande och tidigare perioder överstiger den beräknade skatten för dessa perioder, ska det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄.

13. Om ett skattemässigt underskott medför rätt till återbetalning av aktuell skatt hänförlig till en tidigare period ska detta redovisas som en tillgång.

▼B

14. När ett skattemässigt underskott utnyttjas för att återvinna redan erlagd skatt hänförlig till en tidigare period, redovisar företaget detta som en tillgång under den period då underskottet uppkommer, eftersom det är sannolikt att den ekonomiska fördelen kommer företaget till del och då går det att mäta den på ett tillförlitligt sätt.

UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR

SKATTEPLIKTIG TEMPORÄR SKILLNAD

15. Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader ska redovisas i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄, förutom till den del skatteskulderna är hänförliga till

a) den första redovisningen av goodwill, eller

b) den första redovisningen av en tillgång eller en skuld härrörande från en transaktion som

i) inte är ett rörelseförvärv, och

ii) vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.

Uppskjutna skatteskulder hänförliga till skattepliktiga temporära skillnader på grund av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures ska emellertid redovisas i enlighet med punkt 39.

16. Vid redovisningen av en tillgång förutsätts att dess redovisade värde kommer att återvinnas i form av ett inflöde av ekonomiska fördelar till företaget under kommande redovisningsperioder. När en tillgångs redovisade värde överstiger dess skattemässiga värde kommer den skattepliktiga ekonomiska fördelen att vara större än det belopp som är skattemässigt avdragsgillt. Mellanskillnaden utgör en skattepliktig temporär skillnad och skyldigheten att betala de framtida skatter som blir följden utgör en uppskjuten skatteskuld. När företaget återvinner tillgångens redovisade värde, återförs den skattepliktiga temporära skillnaden och företaget har fått en skattepliktig intäkt. Det är således sannolikt att företaget kommer att förlora ekonomiska fördelar i form av skattebetalningar. Av den anledningen kräver denna standard att alla uppskjutna skatteskulder ska redovisas. Undantag görs dock för de speciella fall som beskrivs i punkterna 15 och 39 nedan.

Exempel

En tillgång som kostade 150 har ett redovisat värde på 100. Ackumulerade skattemässiga avskrivningar på 90 har gjorts och skattesatsen är 25 procent.

Tillgångens skattemässiga värde är 60 (kostnaden 150 minus de ackumulerade avskrivningarna om 90). För att återvinna det redovisade värdet 100 måste företaget ha skattepliktiga intäkter på 100, men högre avskrivning än 60 är inte skattemässigt avdragsgill. Inkomstskatten blir följaktligen 10 (25 procent av 40) när företaget återvinner tillgångens redovisade värde. Skillnaden mellan det redovisade värdet 100 och det skattemässiga värdet 60 är en skattepliktig temporär skillnad på 40. Företaget redovisar därför en uppskjuten skatteskuld på 10 (25 procent av 40) vilket motsvarar den inkomstskatt det kommer att få betala när tillgångens redovisade värde återvinns.

▼B

17. Temporära skillnader kan uppkomma när intäkter eller kostnader ingår i det redovisade resultatet för en redovisningsperiod men i det skattepliktiga resultatet för en annan period. Sådana temporära skillnader brukar kallas avvikelser avseende tidpunkt. Nedan följer några exempel på denna typ av temporära skillnader som är skattepliktiga och därför ger upphov till uppskjutna skatteskulder:

a) Ränteintäkter inkluderas i redovisat resultat jämnt fördelade över den tid de avser, men kan i vissa jurisdiktioner påverka det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen. Fordringsrättens värde i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ är då lika med noll, eftersom sådana intäkter inte påverkar det skattepliktiga resultatet förrän när kontant betalning erhålls.

b) Avskrivningar som påverkar det skattepliktiga resultatet påverkar inte det redovisade resultatet. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Det skattemässiga värdet är tillgångens anskaffningsvärde minus alla avdrag avseende tillgången som jurisdiktionen tillåter för bestämmande av skattepliktigt resultat för den aktuella perioden och föregående perioder. När de skattemässiga avskrivningarna ökar successivt, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. (Om de skattemässiga avskrivningarna är långsammare än de redovisade uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran.)

c) Utvecklingsutgifter aktiveras och avskrivs redovisningsmässigt under kommande perioder, men kan dras av vid beskattningen endast under de perioder då de uppkommer. Sådana utvecklingsutgifter har ett skattemässigt värde på noll eftersom de dras av från det skattepliktiga resultatet redan när de betalas. Den temporära skillnaden är skillnaden mellan utvecklingsutgifterna redovisade värde och deras skattemässiga värde noll.

18. Temporära skillnader kan också uppkomma när

▼M12

a) de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv redovisas till sina verkliga värden enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, utan motsvarande justering av deras skattemässiga värden (se punkt 19),

▼B

b) tillgångar omvärderas utan motsvarande justering av deras skattemässiga värden (se punkt 20),

c) goodwill uppkommer vid ett rörelseförvärv (se punkt 21),

d) det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld vid första redovisningen blir ett annat än det ursprungliga redovisade värdet, exempelvis då ett företag erhåller icke skattepliktiga statliga bidrag för vissa tillgångar (se punkterna 22 och 33), eller

▼B

e) det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller andelar i joint ventures skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (se punkterna 38 till 45).

Rörelseförvärv

19. ►M12 Med begränsade undantag redovisas de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. ◄ Temporära skillnader uppkommer när de förvärvade tillgångarnas och övertagna skuldernas skattemässiga värden inte påverkas av rörelseförvärvet eller påverkas annorlunda. När exempelvis en tillgångs redovisade värde höjs till det verkliga värdet, men tillgångens skattemässiga värde alltjämt motsvarar den tidigare ägarens anskaffningsvärde, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld. Denna skatteskuld påverkar goodwill (se punkt 66).

Tillgångar bokförda till verkligt värde

20. IFRS medger eller kräver att vissa tillgångar redovisas till sina verkliga värden eller omvärderas (se exempelvis IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 38, *Immateriella tillgångar*, IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, och IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång till verkligt värde innevarande periods skattepliktiga resultat. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då värderingen ändras och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:

a) Även om företaget inte har för avsikt att sälja tillgången, återvinns tillgångens omvärderade redovisade värde genom användande. På så sätt uppstår en skattepliktig intäkt som är större än skattemässigt avdragsgilla avskrivningar under kommande perioder, eller

b) skatt på realisationsvinster skjuts upp om likviden från en försäljning av tillgången investeras i likvärdiga tillgångar. I sådana fall uppstår en skyldighet att betala skatten vid försäljning eller användande av de likvärdiga tillgångarna.

Goodwill

▼M12

21. Goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv beräknas som beloppet för (a) minus (b) nedan

a) summan av

i) den överförda köpeskillingen beräknad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,

▼M12

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisade enligt IFRS 3, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

▼B

I flera länder är avskrivningen av det redovisade värdet för goodwill inte skattemässigt avdragsgill. I dessa jurisdiktioner är anskaffningsvärdet för goodwill vanligen inte avdragsgillt när ett dotterföretag säljer sin underliggande verksamhet. Således har goodwill ett skattemässigt värde lika med noll. Skillnaden mellan redovisat värde för goodwill och dess skattemässiga nollvärde utgör en skattepliktig temporär skillnad. Någon uppskjuten skatteskuld redovisas emellertid inte enligt denna standard. Grunden för detta är att goodwill beräknas som ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

▼M12

21A. Efterföljande minskningar av en uppskjuten skatteskuld som inte redovisas eftersom den härrör från den första redovisningen av goodwill betraktas också som härrörande från den första redovisningen av goodwill och redovisas således inte enligt punkt 15 (a). Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU men dess skattemässiga värde är noll, är företaget enligt punkt 15 (a) förbjudet att redovisa den uppskjutna skatteskulden som blir följden. Om företaget senare skriver ned värdet på denna goodwill med 20 VU minskar värdet på den skattepliktiga temporära skillnad som är hänförlig till denna goodwill från 100 VU till 80 VU, vilket medför en motsvarande minskning av värdet på den ej redovisade uppskjutna skatteskulden. Även denna värdeminskning av den ej redovisade uppskjutna skatteskulden betraktas som hänförlig till den första redovisningen av goodwill och det är således förbjudet att redovisa den enligt punkt 15 (a).

21B. Uppskjutna skatteskulder avseende skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till goodwill redovisas emellertid till den del de inte uppkommer vid den första redovisningen av goodwill. Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU och detta värde är skattemässigt avdragsgillt med 20 procent per år med början från och med det år då förvärvet gjordes, blir goodwillens skattemässiga värde 100 VU vid det första redovisningstillfället och 80 VU i slutet av det år då förvärvets gjordes. Om det redovisade värdet på goodwill i slutet av det år då förvärvet gjordes fortfarande är 100 VU, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad på 20 VU i slutet av samma år. Eftersom den skattepliktiga temporära skillnaden inte är hänförlig till den första redovisningen av denna goodwill, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska redovisas.

▼B

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

▼M12

22. En temporär skillnad kan uppkomma då en tillgång eller en skuld redovisas första gången, exempelvis om hela eller del av tillgångens anskaffningsvärde inte är skattemässigt avdragsgillt. En sådan temporär skillnad redovisas på olika sätt beroende på det slag av transaktion som föranledde den första redovisningen av tillgången eller skulden

a) vid ett rörelseförvärv redovisar ett företag varje uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och detta påverkar beloppet för goodwill eller för den vinst vid förvärv till lågt pris som företaget redovisar (se punkt 19).

▼B

b) Om transaktionen påverkar det redovisade eller det skattepliktiga resultatet, måste företaget redovisa samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar samt de därav följande uppskjutna skattekostnaderna och skatteintäkterna i ►M5 resultatet ◄ (se punkt 59).

c) Om transaktionen inte är ett företagsförvärv och inte påverkar vare sig redovisad eller skattepliktig vinst skulle företaget – om undantagen i punkterna 15 och 24 inte skulle finnas – redovisa därav följande uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och justera tillgångens respektive skuldens redovisade värde med samma belopp. Sådana justeringar skulle medföra att de finansiella rapporterna blev mindre transparenta. Därför är det enligt denna standard inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar, vare sig vid första redovisningstillfället eller senare (se exempel nedan). Dessutom ska ett företag inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 22 (c)

En tillgång kostade 1 000 och företaget avser att använda tillgången under hela dess beräknade nyttjandeperiod av fem år. Därefter ska företaget göra sig av med den. Dess restvärde är då noll. Skattesatsen är 40 procent. Avskrivningar på tillgången är inte skattemässigt avdragsgilla. När tillgången säljs är eventuell realisationsvinst inte skattepliktig och eventuell realisationsförlust inte avdragsgill.

Allteftersom företaget återvinner tillgångens redovisade värde kommer det att få en skattepliktig intäkt på 1 000 och betala skatt på 400. Företaget redovisar inte den uppskjutna skatteskuld på 400 som detta ger upphov till, eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

Nästa år är tillgångens redovisade värde 800. På den skattepliktiga intäkten 800 betalas skatt om 320. Företaget redovisar inte den på grund av detta uppkomna uppskjutna skatteskulden på 320 eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

▼B

23. Enligt IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*, ska emittenten av ett sammansatt finansiellt instrument (exempelvis ett konvertibelt skuldebrev) redovisa skuldebrevet som skuld medan optionen redovisas i eget kapital. I vissa jurisdiktioner har skuldebrevet vid första redovisningstillfället ett skattemässigt värde som motsvarar det ursprungliga sammanlagda redovisade värdet av skuldebrevet och optionen. Den skattepliktiga temporära skillnad som blir följden härav beror på att optionen och skulden särredovisas vid första redovisningstillfället. Därför är undantaget i punkt 15 (b) inte tillämpligt. Följaktligen ska företaget redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppstår. ►**M5** Enligt punkt 61A redovisas den uppskjutna skatten direkt mot optionens redovisade värde. Enligt punkt 58 redovisas efterföljande förändringar av den uppskjutna skatteskulden i resultatet som en uppskjuten skattekostnad (eller en uppskjuten skatteintäkt). ◄

Avdragsgilla temporära skillnader

24. Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader ska redovisas i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av en tillgång eller en skuld i en transaktion som

a) inte är ett rörelseförvärv, och

b) vid tidpunkten för transaktionen inte påverkar vare sig redovisat eller skattepliktigt resultat.

Uppskjutna skattefordringar hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures ska emellertid redovisas i enlighet med punkt 44.

25. Vid redovisningen av en skuld förutsätts att det redovisade beloppet kommer att regleras under kommande perioder via ett utflöde av ekonomiska fördelar från företaget. Hela eller delar av detta utflöde kan vara avdragsgillt vid bestämmande av skattepliktigt resultat under en senare period än den då skulden redovisas. I dessa fall föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde å ena sidan och dess skattemässiga värde å den andra. Det kommer alltså att uppstå en uppskjuten skattefordran avseende lägre skattebetalningar under de kommande perioder då en del av skulden kan dras av vid bestämmande av skattepliktig inkomst. På motsvarande sätt, då en tillgångs redovisade värde är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran avseende lägre inkomstskatt under kommande perioder.

Exempel

Ett företag redovisar en skuld på 100 avseende upplupna garantikostnader. Kostnaderna för garantiåtagandena kommer inte att vara skattemässigt avdragsgilla förrän företaget betalar ut ersättning. Skattesatsen är 25 procent.

▼B

Det skattemässiga värdet av skulden är noll (det redovisade värdet 100 minus till skulden hänförliga, skattemässiga avdrag under kommande perioder). När skulden regleras till det redovisade värdet kommer företagets framtida skattepliktiga inkomst att minskas med 100 och de framtida skattebetalningarna kommer följaktligen att minska med 25 (25 procent av 100). Skillnaden mellan det redovisade värdet 100 och det skattemässiga värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad på 100. Därför redovisar företaget en uppskjuten skattefordran på 25 (25 procent av 100), under förutsättning att det är sannolikt att företaget i framtiden kommer att ha sådana skattepliktiga överskott att skatten kan sänkas.

26. Nedan följer några exempel på avdragsgilla temporära skillnader som ger upphov till uppskjutna skattefordringar.

a) Pensionsutgifter kan vid bestämmande av redovisat resultat dras av under arbetstagarens anställning, men dras vid bestämmande av skattepliktigt resultat av antingen när avgifter betalas eller när pensionen betalas ut. Det föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Dess skattemässiga värde är vanligtvis lika med noll. En sådan avdragsgill temporär skillnad ger upphov till en uppskjuten skattefordran eftersom företaget kommer att tillföras ekonomiska fördelar i form av en rätt till skattemässigt avdrag när avgifter betalas eller pensionsutbetalningar sker.

b) Utgifter för forskning kan redovisas i samma period som de betalas, medan skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran.

▼M12

c) med begränsade undantag redovisar ett företag de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. Om en övertagen skuld redovisas per förvärvstidpunkten, men de därmed förbundna kostnaderna blir skattemässigt avdragsgilla först under en senare period, uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran uppstår också när en identifierbar förvärvad tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran som blir följden (se punkt 66), och

▼B

d) Tillgångar kan redovisas till verkliga värdet eller skrivas upp utan att motsvarande skattemässiga justering görs (se punkt 20). En avdragsgill temporär skillnad uppstår om en tillgångs skattemässiga värde överstiger dess redovisade värde.

▼B

27. Återföring av avdragsgilla temporära skillnader ger upphov till avdrag vid bestämmande av skattepliktigt resultat under framtida perioder. Men den ekonomiska fördelen av minskade skattebetalningar kan komma företaget till del endast om företaget har tillräckliga skattepliktiga överskott att kvitta avdragen mot. Därför får ett företag redovisa uppskjutna skattefordringar endast när det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas.

28. Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen

a) i samma period som de avdragsgilla beloppen, eller

b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan förläggas.

I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer.

29. Om det inte finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder

a) det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen (eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden). Vid bedömningen medräknas inte skattepliktiga belopp hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som uppkommer i framtiden. Anledningen härtill är att uppskjutna skattefordringar på grund av sådana avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas, eller

b) företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.

30. Skatteplanering kan innebära att företaget vidtar åtgärder i syfte att skapa eller öka skattepliktiga överskott under samma perioder som underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag kan utnyttjas. I vissa jurisdiktioner kan företag skapa eller öka skattepliktiga överskott exempelvis genom att

a) välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,

b) flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,

c) sälja och eventuellt återförhyra tillgångar vars värde har ökat utan att det skattemässiga värdet har justerats i motsvarande mån, och

d) sälja en tillgång som genererar skattefria intäkter (i vissa länder exempelvis en statsobligation) och i stället köpa en tillgång som ger upphov till skattepliktiga intäkter.

▼B

Även när ett företag genom skatteplaneringsåtgärder kan flytta fram en skattepliktig inkomst från en räkenskapsperiod till en annan måste det, för att underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag ska kunna utnyttjas, finnas framtida skattepliktiga överskott som inte härrör från framtida temporära skillnader.

31. Om ett företag under senare år har redovisat förluster beaktas vägledningen i punkterna 35 och 36.

32. [Struken]

▼M12

Goodwill

32A. Om det redovisade värdet för goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran. Den uppskjutna skattefordran som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill ska redovisas som del av redovisningen av ett rörelseförvärv till den del det är sannolikt att den skattepliktiga vinsten kommer att kunna användas för avdrag av avdragsgilla temporära skillnader.

▼B

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

33. I vissa fall uppkommer en uppskjuten skattefordran i samband med att en tillgång redovisas första gången. Ett exempel är då ett skattefritt statligt bidrag tillåts reducera en tillgångs redovisade värde utan att tillgångens skattemässiga värde påverkas. Tillgångens redovisade värde är då lägre än dess skattemässiga värde. Detta ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad. Det förekommer också att statliga bidrag redovisas som förutbetalda intäkter. Skillnaden mellan den förutbetalda intäkten och dess skattemässiga nollvärde utgör då en avdragsgill temporär skillnad. Oavsett hur bidraget behandlas redovisningsmässigt ska företaget inte redovisa resulterande uppskjuten skattefordran av de skäl som framgår av punkt 22.

Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag

34. En uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag ska redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.

35. Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den mån det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för uppskjuten skattefordran samt de faktorer som talar för att den ska redovisas, se punkt 82.

▼B

36. Ett företag beaktar följande omständigheter vid bedömandet av sannolikheten för att skattepliktigt överskott kommer att finnas mot vilket de outnyttjade underskottsavdragen eller outnyttjade skatteavdrag kan utnyttjas:

a) Företaget måste ha tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt. Dessa temporära skillnader ska ge upphov till skattepliktiga överskott mot vilka underskottsavdragen kan utnyttjas innan rätten att utnyttja avdragen går förlorad.

b) Det måste vara sannolikt att företaget kommer att få skattepliktiga inkomster innan rätten att utnyttja underskottsavdragen eller andra skattemässiga avdrag går förlorad.

c) De outnyttjade underskotten måste ha uppstått på grund av identifierbara orsaker som sannolikt inte kommer att upprepas.

d) Företaget kan vidta sådana skatteplaneringsåtgärder (se punkt 30) att skattepliktiga överskott kan skapas under samma perioder som det går att utnyttja underskottsavdragen eller de skattemässiga avdragen.

I den mån det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas, redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar

37. Per varje balansdag prövas om redovisning ska ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Sådana skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga i framtiden. Om företagets lönsamhetsutsikter förbättrats kan det exempelvis framstå som mer sannolikt att företaget kommer att kunna generera tillräckliga skattepliktiga överskott. Därigenom kan uppskjuten skattefordran komma att uppfylla kraven för redovisning enligt punkterna 24 eller 34. Ett annat exempel är när en förvärvad uppskjuten skattefordran omprövas i samband med ett företagsförvärv eller senare (se punkterna 67 och 68).

Innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures

38. Temporära skillnader uppstår när det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures (det vill säga moderföretagets eller investerarens andel i nettotillgångarna inklusive det redovisade värdet av goodwill) skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (oftast anskaffningsvärdet). Sådana skillnader kan uppstå under ett antal olika omständigheter:

a) Om det i dotterföretag, filialer, intresseföretag och joint ventures finns ej utdelade vinstmedel.

b) Vid ändrade valutakurser i sådana fall där moder- och dotterföretag finns i olika länder.

▼B

c) När det redovisade värdet av ett innehav i ett intresseföretag skrivs ned till sitt återvinningsvärde.

Om moderföretaget redovisar innehavet till anskaffningsvärdet eller till ett omvärderat belopp, kan den temporära skillnaden i koncernredovisningen tas upp till ett annat belopp än den temporära skillnad som i moderföretagets finansiella rapporter hänförs till investeringen.

39. Ett företag ska redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag samt andelar i joint ventures, utom i de fall följande båda villkor uppfylls

a) moderföretaget, investeraren eller samägaren kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna och

b) det är sannolikt att en sådan återföring inte sker inom överskådlig framtid.

40. Eftersom ett moderföretag kontrollerar ett dotterföretags utdelningspolitik, kan det styra vid vilken tidpunkt de temporära skillnaderna avseende investeringarna återförs (både temporära skillnader som är hänförliga till icke utdelade vinster och valutakursdifferenser). För det mesta är det praktiskt ogenomförbart att beräkna den inkomstskatt som måste betalas när den temporära skillnaden återförs. Om moderföretaget har beslutat att dotterföretagets vinster inte ska delas ut inom överskådlig framtid, redovisar moderföretaget därför inte någon uppskjuten skatteskuld för dessa. Samma överväganden tillämpas på innehav i filialer.

41. Ett företags icke-monetära tillgångar och skulder värderas i dess funktionella valuta (se IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*). Om företagets skattepliktiga resultat (och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder) baseras på en annan valuta, ger valutakursförändringar upphov till temporära skillnader, som leder till en redovisad uppskjuten skatteskuld eller (med beaktande av punkt 24) en uppskjuten skattefordran. Det uppskjutna skattebeloppet redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ (se punkt 58).

42. En investerare i ett intresseföretag styr inte företaget och har vanligen inget bestämmande inflytande över dess utdelningspolitik. Om inget avtal finns som stadgar att intresseföretagets vinstmedel inte ska delas ut inom överskådlig tid, redovisar investerare därför en uppskjuten skatteskuld hänförlig till skattepliktiga temporära skillnader avseende innehavet i intresseföretaget. I vissa fall är det inte möjligt att beräkna den uppskjutna skatteskuld som skulle bli följden om anskaffningsvärdet för innehavet återförs. Däremot kan det gå att uppskatta ett lägsta belopp för skulden. I dessa fall redovisas ett bedömt minimibelopp för den uppskjutna skatteskulden.

43. En överenskommelse mellan parterna i ett joint venture behandlar vanligtvis fördelningen av vinster och anger huruvida samtliga parter måste samtycka i denna fråga eller om det krävs en viss majoritet. Om en part i ett joint venture kan styra vinstdelningen och det är sannolikt att vinsten inte kommer att delas ut inom överskådlig framtid redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld.

▼B

44. Ett företag ska redovisa en uppskjuten skattefordran som hänför sig till alla avdragsgilla temporära skillnader avseende innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures endast i den omfattning det är sannolikt att

a) den temporära skillnaden leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid, och

b) skattepliktiga överskott mot vilka avdraget kan utnyttjas kommer att finnas tillgängliga.

45. Vid ställningstagande till om en uppskjuten skattefordran redovisas för avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till andelsinnehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och i joint ventures beaktar ett företag den vägledning som ges i punkterna 28 till 31.

VÄRDERING

46. Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som är hänförliga till aktuell eller tidigare perioder ska värderas till vad som enligt företagets bedömning ska erläggas till respektive erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken per ►**M5** rapportperiodens slut ◄.

47. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska värderas efter de skattesatser som förväntas gälla för den period då tillgången realiseras eller skulden regleras enligt de skattesatser och skatteregler som har beslutats eller är i praktiken beslutade per ►**M5** rapportperiodens slut ◄.

48. Aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder värderas vanligen med tillämpning av beslutade skattesatser och skatteregler. I vissa jurisdiktioner har regeringens offentliggörande av förslag till skattesatser och skattelagstiftning dock samma verkan som efterföljande lagstiftning i frågan, vilken kan inträffa flera månader efter offentliggörandet. I sådana fall värderas skattefordringarna och skatteskulderna med tillämpning av de aviserade skattesatserna och skattereglerna.

49. När olika skattesatser gäller för skilda beloppsnivåer på det skattepliktig intäkt, värderas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder med tillämpning av genomsnittliga skattesatser som förväntas att gälla för skattepliktiga resultat för de perioder då de temporära skillnaderna förväntas påverka beskattningen.

50. [Struken]

51. Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar ska baseras på hur företaget per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.

52. I vissa jurisdiktioner kan det sätt på vilket ett företag återvinner en tillgång eller reglerar en skuld påverka antingen

a) den skattesats som blir tillämplig när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet av tillgången respektive skulden, och

▼B

b) det skattemässiga värdet på tillgången eller skulden.

I dessa fall beräknas uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar med tillämpning av de skattesatser och skattemässiga värden som gäller för det sätt på vilket tillgången förväntas bli återvunnen eller skulden reglerad.

Exempel A

En tillgång har ett redovisat värde om 100 och ett skattemässigt värde om 60. Om tillgången säljs gäller en skattesats på 20 procent medan skattesatsen för andra inkomster är 30 procent.

Företaget redovisar en uppskjuten skatteskuld på 8 (20 procent av 40) om det förväntar sig att sälja tillgången utan att alls använda den och en uppskjuten skatteskuld på 12 (30 procent av 40) om det avser att behålla tillgången och skriva av det redovisade värdet genom att använda tillgången.

Exempel B

En tillgång med ett anskaffningsvärde på 100 och ett redovisat värde på 80 omvärderas till 150. Ingen motsvarande skattemässig justering görs. Ackumulerade skattemässiga avskrivningar på 30 har gjorts och skattesatsen är 30 procent. Om tillgången säljs för ett högre pris än anskaffningsvärdet kommer ackumulerade avskrivningar om 30 att inräknas i den skattepliktiga inkomsten, men försäljningslikvid utöver anskaffningsvärdet kommer inte att vara skattepliktig.

Tillgångens skattemässiga värde är 70 och det föreligger en skattepliktig temporär skillnad på 80. Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger en uppskjuten skatteskuld på 24 (30 procent av 80). Om företaget avser att återvinna det redovisade värdet genom att sälja tillgången omgående för en likvid om 150 beräknas den uppskjutna skatteskulden på följande sätt:

	Skattepliktig temporär skillnad	*Skattesats*	*Uppskjuten skatteskuld*
Ackumulerade skattemässiga avskrivningar	*30*	*30 %*	*9*
Likvid utöver anskaffningsvärde	*50*	*noll*	—
Summa	*80*		*9*

(Obs! I enlighet med ►**M5** *punkt 61A* ◄ *ska ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen* ►**M5** *redovisas i övrigt totalresultat* ◄*.)*

Exempel C

Samma omständigheter som i exempel B, men om tillgången säljs för mer än anskaffningsvärdet kommer de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna att inräknas i den skattepliktiga inkomsten (med en skattesats på 30 procent) och försäljningsintäkten beskattas efter 40 procent efter avdrag för ett inflationsjusterat anskaffningsvärde om 110.

▼B

Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger ett skattemässigt värde om 70, den skattepliktiga temporära skillnaden blir 80 och den uppskjutna skatteskulden 24 (30 procent av 80) enligt exempel B.

Om företaget räknar med att återvinna det redovisade värdet genom att omgående sälja tillgången för en likvid om 150, får en indexerad kostnad om 110 dras av. Nettointäkten 40 beskattas med 40 procent. Dessutom läggs de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna om 30 till den skattepliktiga inkomsten och beskattas med 30 procent. Detta ger ett skattemässigt värde om 80 (110 minus 30), den skattepliktiga temporära skillnaden blir 70 och den uppskjutna skatteskulden 25 (40 procent av 40 plus 30 procent av 30). Om inte det skattemässiga värdet är uppenbart i exemplet kan det vara till hjälp att beakta den huvudprincip som slås fast i punkt 10.

(Obs! I enlighet med ►**M5** *punkt 61A* ◄ *ska ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen* ►**M5** *redovisas i övrigt totalresultat* ◄*)*

52A. I vissa jurisdiktioner blir inkomstskattesatsen högre eller lägre om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I vissa andra jurisdiktioner kan återbetalning eller betalning av inkomstskatt utlösas om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I dessa fall värderas aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

52B. Vid de förhållanden som beskrivs i punkt 52A redovisas skattekonsekvenserna av utdelning när skyldigheten att betala ut utdelningen redovisas. Skattekonsekvenserna av utdelningar är närmare knutna till tidigare transaktioner eller händelser än till utbetalningar till ägare. Därför redovisas skattekonsekvenserna av utdelningar i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 58 utom när beskattningen beror på sådana omständigheter som beskrivs i punkt 58 (a) och (b).

Exempel som illustrerar punkterna 52A och 52B

Följande exempel behandlar värdering av aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i ett företag där jurisdiktionen föreskriver att skattesatsen är högre för icke utdelade vinster (50 procent). När utdelning sker, återbetalas ett visst belopp. Skattesatsen på utdelade vinster är 35 procent. ►**M5** Vid rapportperiodens slut ◄ den 31 december 20X1 låter företaget bli att redovisa en skuld avseende efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ föreslagna eller beslutade utdelningar. Till följd av detta redovisas ingen utdelning för år 20X1. Skattepliktig inkomst för 20X1 är 100 000. Den skattepliktiga temporära nettoskillnaden för 20X1 är 40 000.

▼B

Företaget redovisar en aktuell skatteskuld och en aktuell skattekostnad om 50 000. Det redovisas inte någon tillgång avseende det belopp som skulle kunna återbetalas vid en framtida utbetalning av utdelningen. Företaget redovisar också en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattekostnad på 20 000 (50 procent av 40 000) för de inkomstskatter företaget kommer att betala när det återvinner eller reglerar det bokförda värdet av sina tillgångar och skulder utifrån den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

Därefter redovisar företaget den 15 mars 20X2 utdelningar på 10 000 från tidigare rörelseresultat som en skuld.

Den 15 mars 20X2 redovisar företaget återbetalade inkomstskatter om 1 500 (15 procent av de utdelningar som redovisats som en skuld) som en aktuell skattefordran. Beloppet redovisas även som en minskning av aktuell skattekostnad för 20X2.

53. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska inte diskonteras.

54. En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader kommer att påverka beskattningen. I många fall anses beräkningen vara praktiskt ogenomförbar eller mycket komplex. Det är därför inte korrekt att kräva diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Om företagen fick välja om diskontering skulle ske, skulle det bli omöjligt att jämföra olika företags uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Därför vare sig kräver eller tillåter denna standard diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder.

55. Temporära skillnader ska beräknas genom hänvisning till det redovisade värdet av en tillgång eller en skuld. Detta gäller även då det redovisade värdet har beräknats genom diskontering, exempelvis vad avser pensionsförpliktelser (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*).

56. Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran ska omprövas varje balansdag. Värdet ska reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen ska återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga.

REDOVISNING AV AKTUELL OCH UPPSKJUTEN SKATT

57. Aktuella eller uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen. Denna princip slås fast i punkterna 58 till 68C.

▼M5

Poster som redovisas i resultatet

58. Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens resultat. Undantag gäller för skatt som hänför sig till

a) en transaktion eller händelse som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet, antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital (se punkterna 61A till 65),

▼B

b) ett rörelseförvärv (se punkterna 66–68).

59. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar uppkommer vanligen när intäkter eller kostnader redovisningsmässigt hänförs till en period men påverkar det skattemässiga resultatet för en annan period. Den uppskjutna skatt som blir följden redovisas i ►M5 resultatet ◄. Detta sker exempelvis i följande fall:

a) När räntor, royalty eller utdelning erhålls i efterskott och ingår i det redovisade resultatet fördelat över tid i enlighet med IAS 18, *Intäkter*, men inkluderas i det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen, och

b) När kostnader för immateriella tillgångar dragits av vid beskattningen redan i samband med betalningen för att sedan aktiveras i enlighet med IAS 38, men skrivs av i ►M5 resultatet ◄.

60. Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de tillhörande temporära skillnaderna. Det kan inträffa exempelvis på grund av

a) förändringar i skattesatser eller skatteregler,

b) förnyade bedömningar av möjligheten att utnyttja uppskjutna skattefordringar, eller

c) att en tillgång visar sig kunna återvinnas på ett annat sätt än vad som tidigare förväntats.

Den därigenom uppkomna förändringen av den uppskjutna skatten redovisas i ►M5 resultatet ◄, utom i den mån den är hänförlig till poster som tidigare ►M5 redovisats utanför resultatet ◄ (se punkt 63).

▼M5

Redovisning utanför resultatet

———————

61A. Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas utanför resultatet om skatten är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet. Därför ska aktuell skatt och uppskjuten skatt som är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period

(a) i övrigt totalresultat redovisas i övrigt totalresultat (se punkt 62).

(b) direkt i eget kapital redovisas direkt i eget kapital (se punkt 62A).

▼M5

62. International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster redovisas i övrigt totalresultat. Exempel på sådana poster är

(a) en förändring i redovisat värde som härrör från omvärderingen av materiell anläggningstillgång (se IAS 16), och

(b) [struken],

(c) valutakursdifferenser som härrör från omräkningen av de finansiella rapporterna för en utlandsverksamhet (se IAS 21),

(d) [struken]

62A. International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

(a) en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel till följd av antingen ett byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt eller rättelsen av ett fel (se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*), och

(b) belopp som härrör från första redovisningen av egetkapitalkomponenten i ett sammansatt finansiellt instrument (se punkt 23).

63. Det kan i undantagsfall vara svårt att bestämma det belopp avseende aktuell och uppskjuten skatt som är hänförligt till poster som redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital). Så är exempelvis fallet när

▼B

a) det finns flera inkomstskattenivåer och det är omöjligt att avgöra enligt vilken skattesats en viss del av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott har beskattats,

b) en förändring av skattesatser eller skatteregler påverkar en uppskjuten skattefordran eller en uppskjuten skatteskuld som helt eller delvis avser ►M5 en post som tidigare redovisades utanför resultatet, eller ◄

c) företaget beslutar att en uppskjuten skattefordran ska redovisas eller att den inte längre ska redovisas till sitt fulla belopp ►M5 och uppskjuten skattefordran (helt eller delvis) avser en post som tidigare redovisades utanför resultatet. ◄

▼M5

I sådana fall bestäms aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas utanför resultatet genom en rimlig fördelning av aktuell och uppskjuten skatt för skattesubjektet i den aktuella jurisdiktionen eller med någon annan metod som ger en med hänsyn till omständigheterna mer lämplig fördelning.

▼B

64. IAS 16 anger inte om ett företag varje år från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel måste överföra belopp motsvarande skillnaden mellan avskrivningen på en omvärderad tillgång och den avskrivning som baseras på samma tillgångs anskaffningsvärde. Om en sådan överföring görs, ska den uppskjutna skatten dras från det överförda beloppet. Motsvarande hänsyn måste tas vid överföringar i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång.

▼B

65. Om en skattemässig omvärdering av en tillgång har samband med en redovisningsmässig omvärdering under en tidigare period eller en förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, redovisas skatteeffekterna av båda omvärderingarna ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under den period respektive förändring äger rum. Om den skattemässiga omvärderingen däremot inte har något samband med en tidigare gjord eller förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, ska skatteeffekterna av förändringen av det skattemässiga värdet redovisas i ►M5 resultatet ◄.

65A. När ett företag betalar ut utdelning till sina aktieägare kan det vara skyldigt att för aktieägarnas räkning betala en del av utdelningen till skattemyndigheterna. Detta kallas i många jurisdiktioner för kupongskatt. Ett sådant belopp som betalas eller ska betalas till skattemyndigheterna redovisas mot eget kapital som en del av utdelningen.

Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv

▼M12

66. Temporära skillnader kan, vilket redan har förklarats ovan i punkterna 19 och 26 (c), uppstå i samband med rörelseförvärv. Enligt IFRS 3 ska ett företag redovisa samtliga uppskjutna skattefordringar (till den del kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar eller skulder vid förvärvstidpunkten. Följaktligen påverkar dessa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder det belopp för goodwill eller köp till lågt pris som företaget redovisar. Enligt punkt 15 (a) redovisar ett företag emellertid inte uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill.

67. Till följd av ett rörelseförvärv kan sannolikheten för realisering av en uppskjuten skattefordran för förvärvaren från före förvärvet ändras. En förvärvare kan betrakta det som sannolikt att det kommer att återvinna sin egen uppskjutna skattefordran som inte redovisats före rörelseförvärvet. Exempelvis kan förvärvaren ha möjlighet att utnyttja sina underskottsavdrag mot det förvärvade företagets framtida skattepliktiga vinst. Alternativt kan det, till följd av rörelseförvärvet, inte längre vara sannolikt att framtida skattepliktig vinst tillåter återvinning av den uppskjutna skattefordran. I sådana fall redovisar förvärvaren en ändring i uppskjuten skattefordran i samma period som rörelseförvärvet, men innefattar den inte som del av redovisningen av rörelseförvärvet. Därför beaktar inte förvärvaren det vid beräkning av den goodwill eller förvärv till lågt pris som det redovisar i rörelseförvärvet.

68. Den potentiella förmånen avseende det förvärvade företagets förlustutjämning framåt, eller andra uppskjutna skattefordringar, kanske inte uppfyller villkoren för separat redovisning vid den första redovisningen av ett rörelseförvärv, men kan realiseras vid en senare tidpunkt.

Ett företag ska redovisa förvärvade uppskjutna skatteförmåner som det realiserar efter rörelseförvärvet enligt nedan:

▼M12

a) Förvärvade uppskjutna skatteförmåner inom värderingsperioden som är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten ska tillämpas för att minska det redovisade värdet på goodwill hänförlig till det förvärvet. Om det redovisade värdet för denna goodwill är noll ska kvarvarande uppskjutna skatteförmåner redovisas i resultatet.

b) Alla övriga uppskjutna skatteförmåner som realiserats ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).

———————

▼B

Aktuell och uppskjuten skatt som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar

68A. I vissa skattejurisdiktioner erhåller ett företag ett skatteavdrag (det vill säga ett belopp som är avdragsgillt vid fastställande av skattepliktigt resultat) som är hänförligt till ersättning som betalas med företagets aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument. Skatteavdragsbeloppet kan skilja sig från den hänförliga ackumulerade kostnaden för ersättning, och kan uppkomma i en senare redovisningsperiod. I vissa jurisdiktioner kanske ett företag exempelvis kan redovisa en kostnad för förbrukningen av erhållna tjänster som ersättning för tilldelade aktieoptioner, i enlighet med IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar,* och inte erhålla något skatteavdrag förrän aktieoptionerna löses in, där värderingen av skatteavdraget baseras på företagets aktiekurs per lösendagen.

68B. På samma sätt som med de utvecklingsutgifter som diskuteras i punkterna 9 och 26 (b), är skillnaden mellan utgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran. Om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som ett avdrag under kommande perioder inte är känt i slutet av perioden, ska det uppskattas, baserat på tillgänglig information i slutet av perioden. Exempelvis, om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som avdrag under kommande perioder är beroende av företagets aktiekurs per en framtida tidpunkt, ska värderingen av den avdragsgilla temporära skillnaden baseras på företagets aktiekurs i slutet av perioden.

68C. Enligt vad som anges i punkt 68A, kan värdet på skatteavdraget (eller ett uppskattat framtida skatteavdrag, beräknat i enlighet med punkt 68B) skilja sig från hänförlig ackumulerad ersättningskostnad. Punkt 58 i standarden innehåller krav på att aktuell och uppskjuten skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och tas upp i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för perioden, förutom till den del skatten uppkommit vid ►M5 (a) en transaktion eller händelse som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet eller (b) ett rörelseförvärv. ◄ Om värdet av skatteavdraget (eller det uppskattade framtida skatteavdraget) överstiger värdet av den tillhörande ackumulerade ersättningskostnaden, tyder detta på att skatteavdraget är hänförligt inte bara till ersättningskostnaden utan också till en post under eget kapital. I det fallet ska överskottet från tillhörande aktuell eller uppskjuten skatt redovisas direkt mot eget kapital.

▼B

KLASSIFICERING

Skattefordringar och skatteskulder

69. [Struken]

70. [Struken]

Kvittning

71. Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget

a) har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen, och

b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.

72. Även om aktuella skattefordringar och skatteskulder redovisas och värderas separat kvittas de i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ enligt principer som liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32. Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp.

73. I koncernredovisningen nettoredovisas en aktuell skattefordran avseende ett koncernföretag och en aktuell skatteskuld avseende ett annat koncernföretag endast om de berörda företagen har legal rätt att betala eller erhålla ett nettobelopp och företagen har för avsikt att betala eller erhålla sådant nettobelopp eller återvinna tillgången och samtidigt reglera skulden.

74. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast då

a) det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder, och

b) de uppskjutna skattefordringarna och de uppskjutna skatteskulderna hänför sig till skatter debiterade av samma skattemyndighet och avser antingen

i) samma skattesubjekt, eller

ii) olika skattesubjekt som avser att antingen kvitta aktuella skatteskulder och skattefordringar genom nettobetalning eller erhålla betalning för fordringar och reglera skulder samtidigt för varje framtida period då det förväntas föreligga betydande uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar att reglera eller återvinna.

▼B

75. För att en detaljerad tidsplan för återföringen av varje temporär skillnad inte ska behöva upprättas, kräver denna standard att ett företag ska nettoredovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till samma skattesubjekt endast om de avser skatter som debiteras av samma skattemyndighet och legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt föreligger.

76. I sällsynta fall kan det förekomma att ett företag har legal kvittningsrätt och avsikt att kvitta endast för vissa perioder. I dessa sällsynta fall kan det krävas en detaljerad tidsplan för att göra en tillförlitlig bedömning av huruvida ett skattesubjekts uppskjutna skatteskuld kommer att medföra större skattebetalningar under samma period som ett annat skattesubjekts uppskjutna skattefordran medför lägre skattebetalningar för det senare skattesubjektet.

Skattekostnad

Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet

▼M5

77. Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till intäkter och kostnader i ordinarie verksamhet, ska redovisas i rapporten över totalresultat.

77A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) redovisar det skattekostnad (skatteintäkt) hänförlig till resultatet för ordinarie verksamhet i denna separata resultaträkning.

▼B

Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar

78. Enligt IAS 21 ska vissa valutakursdifferenser redovisas som intäkt eller kostnad, men standarden anger inte var i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ sådana differenser ska redovisas. Om valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skattefordringar eller uppskjutna utländska skatteskulder redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, är det tillåtet att beteckna dem som uppskjutna skattekostnader eller uppskjutna skatteintäkter om detta är till bästa nytta för den som läser de finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

79. Upplysning ska lämnas om väsentliga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt.

80. Periodens skattekostnad eller skatteintäkt kan bestå av följande delbelopp:

a) Aktuell skattekostnad eller skatteintäkt.

b) Under innevarande period redovisade justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.

▼B

c) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till uppkomst och återföring av temporära skillnader.

d) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar av skattesatser eller införandet av nya skatter.

e) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till outnyttjade underskottsavdrag, skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som utnyttjas för att minska en aktuell skattekostnad.

f) Tidigare inte redovisad skatt avseende skattefordringar som hänför sig till outnyttjade underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som används för att minska en uppskjuten skattekostnad.

g) Uppskjuten skattekostnad, som hänför sig till reduktion av en uppskjuten skattefordran, eller uppskjuten skatteintäkt, som hänför sig till en återföring av en tidigare gjord reduktion av en uppskjuten skattefordran (se punkt 56).

h) Den skattekostnad (-intäkt) hänförlig till dessa byten av redovisningsprinciper och fel som inkluderas i resultatet i enlighet med IAS 8, eftersom dessa inte kan redovisas retroaktivt.

▼M5

81. Separat upplysning ska också lämnas om följande:

a) Det sammanlagda beloppet av aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital (se punkt 62A).

ab) det inkomstskattebelopp som är hänförligt till varje komponent i övrigt totalresultat (se punkt 62 och IAS 1 (enligt omarbetning 2007)).

b) [struken].

▼B

c) En redogörelse för sambandet mellan periodens skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat i enlighet med ett eller båda följande alternativ:

i) en avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesatser. Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesatser beräknats, eller

ii) en avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och gällande skattesats. Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesats beräknats.

d) Upplysning om förändringar i gällande skattesatser i förhållande till föregående period.

e) Belopp avseende avdragsgilla temporära skillnader, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag som inte motsvaras av i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter ska dessa anges.

f) Det sammanlagda beloppet av temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures, för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 39).

▼B

g) För varje slag av temporär skillnad samt för varje slag av underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag anges

i) uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som redovisats i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ under varje period som avses,

ii) uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i ►M5 resultatet ◄, om detta ej tydligt framgår av förändringarna i balansposterna.

▼M12

h) avseende verksamheter som avvecklats anges den skattekostnad som hänför sig till

i) resultatet vid avvecklingen, och

ii) resultatet av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt jämförelsetal för varje tidigare redovisad period.

i) skattekonsekvenserna av utdelningar till aktieägare som föreslagits eller beslutats innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande utan att utdelningarna redovisats som en skuld i rapporterna,

j) om ett rörelseförvärv i vilket företaget är förvärvaren leder till en ändring av redovisat belopp för dess uppskjutna skattefordran före förvärvet (se punkt 67), beloppet för den ändringen, och

k) om de uppskjutna skatteförmåner som förvärvats i ett rörelseförvärv inte redovisas per förvärvstidpunkten utan redovisas efter förvärvstidpunkten (se punkt 68), en beskrivning av den händelsen eller ändringen i omständigheter som ledde till att de uppskjutna skatteförmånerna redovisades.

▼B

82. Upplysning ska lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ då

a) utnyttjande av uppskjuten skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som beror på återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader, och

b) företaget har redovisat förluster under innevarande eller föregående redovisningsperiod i samma jurisdiktion där uppskjuten skattefordran uppkommit.

82A. Under de omständigheter som anges i punkt 52A, ska företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenser som skulle bli följden av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Dessutom ska företaget upplysa om beloppen avseende de skattekonsekvenser som är möjliga att fastställa och om det kan finnas skattekonsekvenser som inte går att fastställa.

83. [Struken]

▼B

84. De upplysningar som krävs enligt punkt 81 (c) gör det möjligt att förstå huruvida förhållandet mellan skattekostnad/skatteintäkt och redovisat resultat är av ovanlig karaktär och att förstå vilka betydande faktorer som i framtiden kan få betydelse i sammanhanget. Sambandet kan påverkas av skattefria intäkter, kostnader som inte är avdragsgilla, effekten av skattemässiga underskott samt effekten av utländska skattesatser.

85. Då sambandet mellan skattekostnader/skatteintäkter och redovisat resultat beskrivs används den skattesats som ger användaren av företagets finansiella rapporter bäst information. Ofta är detta den skattesats som gäller i det land där företaget har sitt säte. Skattesatsen för nationella skatter läggs samman med skattesatser för lokala skatter på i huvudsak samma resultatnivå. För en koncern med verksamhet i flera länder kan det emellertid vara mer klargörande att sammanställa avstämningar avseende de olika jurisdiktionernas skattesatser. I det följande ges exempel som visar hur valet av tillämplig skattesats påverkar presentationen av den siffermässiga avstämningen.

Exempel som illustrerar punkt 85

År 19X2 har ett företag en redovisad vinst i sin egen jurisdiktion (land A) på 1 500 (19X1: 2 000) och i land B 1 500 (19X1: 500). Skattesatsen i land A är 30 procent och i land B 20 procent. I land A är kostnader på 100 (19X1: 200) inte skattemässigt avdragsgilla.

Här följer ett exempel på en avstämning till hemlandets skattesats.

	19X1	19X2
Redovisat resultat	2 500	3 000
Skatt enligt hemlandets skattesats 30 procent	750	900
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Effekt av lägre skattesatser i land B	50	- 150
Skattekostnad	760	780

Här följer ett exempel på en avstämning som har gjorts genom att lägga samman avstämningar för varje nationell jurisdiktion. Med denna metod visas inte effekten av skillnader mellan den rapporterande enhetens hemlands skattesats och skattesatsen i andra jurisdiktioner som en särskild post i avstämningen. För att kunna beskriva förändringar i tillämpliga skattesatser i enlighet med punkt 81 (d), kan företaget bli tvunget att föra resonemang om effekten av betydande förändringar i skattesatser eller sammansättningen av den inkomst som intjänats i olika jurisdiktioner.

▼B

Redovisat resultat	2 500	3 000
Skatt enligt den skattesats som gäller för inkomster i vederbörande land	700	750
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Skattekostnad	760	780

86. Den genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden/-skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet.

87. Det är ofta praktiskt ogenomförbart att beräkna oredovisade uppskjutna skatteskulder hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures (se punkt 39). Således är det tillräckligt med upplysning om summan av de underliggande temporära skillnaderna. Denna standard kräver därför inte att upplysning lämnas om sådana ej redovisade uppskjutna skatteskulder. I de fall det är möjligt uppmuntras företaget dock att upplysa om ej redovisade uppskjutna skatteskulder, eftersom sådan information kan vara av värde för den som läser de finansiella rapporterna.

87A. Enligt punkt 82A ska företaget upplysa om de möjliga skattekonsekvenserna av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Företaget ska upplysa om huvuddragen i det skattesystem och de omständigheter som har betydelse för tänkbara skattekonsekvenser av utdelning.

87B. I vissa fall kan det vara omöjligt att beräkna samtliga skattekonsekvenser av utdelning till aktieägarna. Så kan exempelvis vara fallet om ett företag har många utländska dotterföretag. Även då kan det emellertid vara möjligt att beräkna vissa skattebelopp. I en koncern kan exempelvis moderföretaget och några dotterföretag ha betalat inkomstskatt efter en högre skattesats för outdelade vinstmedel. Det står då klart vilket belopp som kommer att återbetalas vid framtida betalning av utdelning ur koncernens balanserade vinstmedel. I så fall ska upplysning lämnas om det belopp som kommer att återbetalas. I förekommande fall ska företaget också upplysa om att det finns ytterligare tänkbara skattekonsekvenser som inte går att beräkna. I moderföretagets egna finansiella rapporter – om sådana avges – avser upplysningar om möjliga skattekonsekvenser endast moderföretagets balanserade vinstmedel.

87C. Ett företag som är skyldigt att lämna upplysningar i enlighet med punkt 82A kan också bli tvunget att lämna upplysningar om temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures. Detta måste företaget i sådana fall ta ställning till vid utarbetande av de upplysningar som ska lämnas enligt punkt 82A. Företaget kan exempelvis bli tvunget att upplysa om de samlade temporära skillnaderna hänförliga till innehav i dotterföretag, där det finns oredovisade uppskjutna skatteskulder (se punkt 81 (f)). Om det är praktiskt ogenomförbart att beräkna de oredovisade uppskjutna skatteskulderna (se punkt 87) kan det beträffande dessa dotterföretag finnas möjliga skattekonsekvenser av utdelningar som inte heller går att beräkna.

▼B

88. Ett företag ska lämna information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar avseende skatter i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.* Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan exempelvis uppstå vid pågående skattetvister. Om förändringar av skattesatser eller skatteregler som beslutats eller aviserats efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ leder till betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna (se IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄).

IKRAFTTRÄDANDE

89. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1998 eller senare, med undantag för vad som anges i punkt 91. Om ett företag tillämpar denna standard för finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1998, ska företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 12, *Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"),* som fastställdes 1979.

90. Denna standard ersätter IAS 12, *Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"),* som fastställdes 1979.

91. Punkterna 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C och upphävandet av punkterna 3 och 50 träder i kraft för årsredovisningar ([1]) avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

92. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 och 81, ströks punkt 61 och lades punkterna 61A, 62A och 77A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

93. **Punkt 68 ska tillämpas framåtriktat från ikraftträdandedatum för IFRS 3 (enligt omarbetning** av International Accounting Standards Board **2008) till redovisningen av uppskjutna skattefordringar som förvärvats i rörelseförvärv.**

94. Därför ska företag inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv om skatteförmånerna inte uppfyllde kriterierna för separat redovisning per förvärvstidpunkten och redovisas efter förvärvstidpunkten, såvida inte förmånerna redovisas inom värderingsperioden och är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten. Övriga redovisade skatteförmåner ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).

([1]) Punkt 91 hänvisar till "årsredovisning" enligt det mer uttryckliga sätt att ange ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 89 hänvisar till "finansiella rapporter".

▼**M12**

95. **IFRS 3 (enligt omarbetning** av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkterna 21 och 67 ändrades och att punkterna 32A och 81 (j) och (k) lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringarna tillämpas för denna tidigare period.**

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 16

Materiella anläggningstillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar ska redovisas så att användare av finansiella rapporter kan ta del av information om ett företags investeringar i dess materiella anläggningstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är redovisning av utgifter som tillgångar i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, hur anskaffningsvärdet ska fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar ska redovisas avseende dem.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar förutom när annan standard kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.

3. Denna standard ska inte tillämpas på

a) materiella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,

b) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruk (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),

c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6, *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*), eller

d) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och gasfyndigheter samt andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Dock tillämpas denna standard på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller bibehålla de tillgångar som beskrivs i (b)–(d).

4. Andra standarder kan kräva att en materiell anläggningstillgång redovisas baserat på en metod som skiljer sig från den som återfinns i denna standard. Exempelvis kräver IAS 17, *Leasingavtal*, att företag ska bedöma redovisningen av en leasad anläggningstillgång utifrån överförandet av risker och fördelar. I sådana fall anges emellertid andra aspekter av redovisningen av dessa tillgångar, inklusive avskrivningar, i denna standard.

▼M8

5. Ett företag som använder anskaffningsvärdemodellen för förvaltningsfastigheter i enlighet med IAS 40, *Förvaltningsfastigheter* ska använda anskaffningsvärdemodellen i denna standard.

▼B

DEFINITIONER

6. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång redovisas, efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

▼B

Anskaffningsvärde är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som

a) innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och

b) förväntas bli använda under mer än en period.

▼M8

Återvinningsvärde är det högsta av en tillgångs verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader och dess nyttjandevärde.

▼B

En tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle kunna erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade kostnader för denna avyttring/-utrangering, om tillgången redan uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

Nyttjandeperiod är

a) den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller

b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

REDOVISNING

7. Utgiften för en materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ endast om

a) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och

b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

▼B

8. Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ efter hand som de förbrukas. Viktigare reservdelar och reservutrustning utgör dock materiella anläggningstillgångar om företaget avser att använda dem under flera perioder. På motsvarande sätt, om reservdelar och serviceutrustning endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång redovisas de som materiella anläggningstillgångar.

9. Denna standard anger inte vilken värderingsenhet som ska användas i redovisningen, det vill säga vad som utgör en materiell anläggningstillgång. Det innebär att tillämpningen av redovisningskriteriet på ett företags särskilda omständigheter är en fråga om bedömning. Det kan vara lämpligt att slå samman enstaka obetydliga poster som gjutformar, verktyg eller stansar och att tillämpa kriterierna på det sammanslagna beloppet.

10. Enligt denna redovisningsprincip bedömer ett företag samtliga utgifter för sina materiella anläggningstillgångar vid den tidpunkt när utgifterna uppkommer. Dessa utgifter innefattar utgifter som uppstod vid förvärvet av en materiell anläggningstillgång och tillkommande utgifter för att bygga ut, ersätta delar av eller underhållsarbete avseende den.

Anskaffningsvärde vid anskaffningstidpunkten

11. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. Även om den typen av investeringar inte direkt ökar de framtida ekonomiska fördelarna för någon särskild materiell anläggningstillgång, kan de krävas för att företaget ska få del i de framtida ekonomiska fördelarna från andra tillgångar. Sådana materiella anläggningstillgångar uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar eftersom de framtida ekonomiska fördelarna av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än vad de hade varit om investeringen inte gjorts. Exempelvis kan en producent av kemiska produkter installera en ny rutin för att uppfylla miljökrav avseende tillverkning och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen räknas in i anskaffningsvärdet eftersom företaget inte hade kunnat fortsätta att tillverka och sälja sina produkter om installationen inte hade utförts. Dock prövas det redovisade värdet för varje sådan tillgång och tillgång som är förknippad med den vad gäller nedskrivningsbehov, i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

Tillkommande utgifter

12. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar inte ett företag utgifter för löpande underhåll av en materiell anläggningstillgång i det redovisade värdet. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll är i första hand utgifter för löner och förbrukningsvaror och kan innefatta utgifter för mindre delar. Syftet med dessa utgifter beskrivs ofta som ”reparationer och underhåll” av den materiella anläggningstillgången.

▼B

13. Delar av vissa materiella tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Exempelvis kan en ugn behöva ny inklädnad efter viss nyttjandeperiod, eller ett flygplan behöva byta inredning flera gånger under flygplansskrovets nyttjandeperiod. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan också göras i syfte att minska antalet återkommande utbyten, såsom att byta innerväggar i en byggnad eller för att göra ett byte av engångskaraktär. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar ett företag i en materiell tillgångs redovisade värde utgiften för att byta ut en del i en sådan tillgång när utgiften uppkommer om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som byts ut tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i enlighet med denna standards villkor för borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ (se punkterna 67–72).

14. Ett villkor för att fortsätta driften av en materiell anläggningstillgång (exempelvis ett flygplan) kan vara att utföra större återkommande besiktningar rörande brister oavsett om delar byts ut eller ej. När varje större besiktning genomförs räknas utgiften för den in i den materiella anläggningstillgångens redovisade värde, som vid ett byte av en del, om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Eventuellt återstående redovisat värde avseende utgiften för den föregående besiktningen (skilt från fysiska delar) tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Detta sker oavsett om utgiften för den föregående besiktningen identifierades i den transaktion i vilken tillgången förvärvades eller uppfördes. Vid behov kan den uppskattade utgiften för en framtida liknande besiktning användas som en indikation på vad utgiften för den befintliga besiktningsdelen uppgick till när tillgången förvärvades eller uppfördes.

VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

15. En materiell anläggningstillgång som uppfyller villkoren för att redovisas som en tillgång ska redovisas till anskaffningsvärde.

Komponenter i anskaffningsvärdet

16. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av

a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter.

b) eventuella utgifter, som är direkt hänförbara till tillgången, för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

c) uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende dessa åtgärder uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under denna period.

17. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*) som uppkommer i samband med uppförande eller förvärv av den materiella anläggningstillgången,

b) utgifter för att ställa i ordning plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,

c) utgifter för leverans och hantering,

▼B

d) installations- och monteringsutgifter,

e) utgifter för provning av tillgångens funktioner, efter avdrag för nettointäkt vid försäljning av eventuella artiklar som tillverkats när tillgången bringades till den platsen eller i det skicket (såsom prover som tillverkats vid testning av utrustningen), och

f) utgifter för konsulttjänster.

18. Ett företag tillämpar IAS 2, *Varulager*, på utgifter för förpliktelser rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står, som uppkommer under en viss period till följd av att tillgången har använts för att tillverka varor under denna period. De förpliktelser för utgifter som redovisas enligt IAS 2 eller IAS 16 redovisas och värderas i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

19. Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är

a) utgifter för att öppna en ny anläggning,

b) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

c) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och

d) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

20. Ett företag upphör att räkna in utgifter i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde när tillgången befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering i tillgångens redovisade värde. Exempelvis ingår inte följande utgifter i en materiell tillgångs redovisade värde

a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt ännu inte har börjat användas eller om tillgångens fulla kapacitet inte utnyttjas,

b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp, och

c) utgifter för omplacering och omorganisation av delar av eller hela verksamheten i ett företag.

21. Viss verksamhet kan ske i samband med uppförande eller exploatering av en materiell anläggningstillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna åtföljande verksamhet kan ske innan eller under uppförandet eller exploateringen. Exempelvis kan intäkter erhållas genom att en byggplats används som bilparkering fram till att uppförandet påbörjas. Eftersom den åtföljande verksamheten inte krävs för att bringa en tillgång till den plats eller i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som företagsledningen har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader avseende åtföljande verksamhet i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ och innefattas i respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

▼B

22. Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som uppför tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (se IAS 2). Därför elimineras internvinster när sådana kostnader fastställs. Inte heller kostnaden för onormal förbrukning av material, arbete eller andra resurser i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ingår i tillgångens anskaffningsvärde. I IAS 23, *Lånekostnader*, återfinns kriterier för redovisning av ränta som del av det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång som uppförs i egen regi.

Beräkning av anskaffningsvärdet

▼M1

23. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är kontantpriset per redovisningsdatum. Om betalning sker med en kredittid som överstiger det normala, redovisas skillnaden mellan kontantpriset och den totala betalningen som räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte aktiveras enligt IAS 23.

▼B

24. En eller flera materiella anläggningstillgångar kan förvärvas i utbyte mot en icke-monetär tillgång eller icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion gäller ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan materiell anläggningstillgång beräknas till verkligt värde såvida (a) inte bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) det vare sig går att beräkna det verkliga värdet för den erhållna eller den lämnade tillgången på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ kan ta bort den tillgång som lämnas som byte. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde, beräknas dess anskaffningsvärde som det redovisade värdet för den tillgång som lämnats i byte.

25. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

▼B

26. Det verkliga värdet för en tillgång för vilken det inte finns några jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga uppskattningar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid uppskattningen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet för den tillgång som erhålls eller lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte som anskaffningsvärde såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls är mer uppenbart.

27. Anskaffningsvärdet på en materiell anläggningstillgång som innehas av en leasetagare genom ett finansiellt leasingavtal fastställs i enlighet med IAS 17.

28. Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång kan minskas med statliga bidrag i enlighet med IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

29. Ett företag ska välja antingen metoden som bygger på anskaffningsvärde i punkt 30 eller omvärderingsmetoden i punkt 31 som redovisningsprincip och ska använda denna princip på alla materiella anläggningstillgångar av samma slag.

Anskaffningsvärde

30. När en materiell anläggningstillgång har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell ackumulerad nedskrivning.

Omvärderingsmetoden

31. När en materiell anläggningstillgång, vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar ska göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

32. Det verkliga värdet på mark och byggnader fastställs normalt utifrån marknadsbaserade uppgifter genom en värdering som vanligen ombesörjs av oberoende värderingsmän. Det verkliga värdet för fabriker och maskiner utgörs vanligen av marknadsvärdet som fastställs genom värderingar.

33. Om det inte finns några marknadsbaserade belägg för verkligt värde på grund av den materiella anläggningstillgångens särskilda karaktär och att tillgången sällan avyttras utom som en del av en befintlig verksamhet kan ett företag behöva uppskatta verkligt värde genom att använda en avkastningsbaserad metod eller en metod som bygger på avskrivet återanskaffningsvärde.

▼B

34. Hur ofta omvärderingar ska göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångarna som ska omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde väsentligt avviker från dess redovisade värde ska ytterligare en omvärdering göras. För vissa materiella anläggningstillgångar fluktuerar det verkliga värdet betydande, vilket innebär att årlig omvärdering krävs. Sådana frekventa omvärderingar är inte nödvändiga för materiella anläggningstillgångar med obetydliga förändringar av verkligt värde. I stället kan det räcka att omvärdera tillgången vart tredje eller femte år.

35. När en materiell anläggningstillgång omvärderas ska ackumulerade avskrivningar vid tidpunkten för omvärderingen behandlas på ett av följande sätt

a) omräknas i proportion till förändringen av tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar dess omvärderade belopp. Metoden används ofta när en tillgång omvärderas till avskrivet återanskaffningsvärde med hjälp av ett index.

b) eliminerad mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och nettobeloppet omräknat till tillgångens omvärderade belopp. Denna metod används ofta för byggnader.

Det justeringsbelopp som uppkommer vid omräkning eller eliminering av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värdet som redovisas i enlighet med punkt 39 och 40.

36. Om en materiell anläggningstillgång omvärderas, ska alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.

37. Med materiella anläggningstillgångar inom ett tillgångsslag avses en grupp tillgångar som har samma beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Följande är exempel på olika slag av anläggningstillgångar:

a) Mark.

b) Mark och byggnader.

c) Maskiner.

d) Fartyg.

e) Flygplan.

f) Motorfordon.

g) Möbler och fast inredning.

h) Kontorsutrustning.

38. Ett tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiva omvärderingar av tillgångar och att belopp som är en blandning av anskaffningsvärden och värderingar som gjorts vid olika tidpunkter redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgångsslag kan emellertid omvärderas rullande, under förutsättning att tillgångsslagets omvärdering genomförs inom en kort tidsperiod och under förutsättning att omvärderingarna uppdateras.

▼B

►M5 39. Om en tillgångs redovisade värde ökar till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄ Dock ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning till följd av en tidigare omvärdering av samma tillgång, som tidigare redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

40. Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. ►M5 Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Minskningen som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄

41. Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital avseende en materiell anläggningstillgång kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Detta kan innefatta att överföra hela reserven när tillgången inte längre utnyttjas eller avyttras/utrangeras. En del av överskottet kan dock överföras när tillgången används i ett företag. I detta fall utgörs den del av reserven som överförs av skillnaden mellan avskrivningen baserad på tillgångens omvärderade värde och den avskrivning som baseras på tillgångens ursprungliga anskaffningsvärde. Överföringar av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

42. Eventuella effekter på årets skattekostnader, som uppkommer vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas, och upplysningar om dessa effekter lämnas, i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*.

Avskrivningar

43. Varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat.

▼M12

44. Ett företag fördelar det belopp som redovisats vid första redovisningstillfället avseende en materiell anläggningstillgång på dess betydande delar och skriver av varje sådan del separat. Exempelvis kan det vara lämpligt att separat skriva av ett flygplans skrov och motorer oavsett om flygplanet ägs av företaget eller omfattas av ett finansiellt leasingavtal. På motsvarande sätt, om ett företag förvärvar materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal i vilket det är leasegivare kan det vara lämpligt att skriva av separata belopp som återspeglas i anskaffningsvärdet för det objekt som är hänförligt till förmånliga eller oförmånliga leasingvillkor jämfört med marknadsvillkor.

▼B

45. En betydande del av en materiell anläggningstillgång kan ha en nyttjandeperiod och en avskrivningsmetod som stämmer överens med nyttjandeperioden och avskrivningsmetoden för en annan betydande del av samma tillgång. Sådana delar kan grupperas vid fastställande av avskrivningar.

46. I den mån ett företag skriver av vissa delar av en materiell anläggningstillgång separat skriver det också av återstoden av denna tillgång separat. Återstoden består av de delar av tillgången som inte enskilt är betydande. Om ett företag har olika förväntningar avseende dessa delar, kan uppskattningsmetoder krävas för att skriva återstoden på ett sätt som korrekt återger delarnas förväntade förbrukning och/eller nyttjandeperiod.

▼B

47. Ett företag kan välja att separat skriva av delar av en tillgång som inte har ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde.

48. Periodens avskrivningar ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ om de inte innefattas i det redovisade värdet för en annan tillgång.

49. En periods avskrivningar redovisas vanligtvis i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas vid tillverkning av andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för denna andra tillgång och innefattas i dess redovisade värde. Exempelvis inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och utrustning i tillverkningskostnaderna för varor i lager (se IAS 2). På motsvarande sätt kan avskrivningar av materiella anläggningstillgångar som används i utvecklingsarbete innefattas i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som redovisas i enlighet med IAS 38, *Immateriella tillgångar*.

Avskrivningsbart belopp och avskrivningsmetod

50. En tillgångs avskrivningsbara belopp ska fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

51. En tillgångs restvärde och nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår och om en ny bedömning avviker från tidigare uppskattningar ska ändringen eller ändringarna redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

52. Avskrivningar redovisas även om en tillgångs verkliga värde överstiger dess redovisade värde så länge tillgångens restvärde inte överstiger dess redovisade värde. Reparation och underhåll av en tillgång påverkar inte behovet av att skriva av tillgången.

53. En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs efter avdrag för dess restvärde. Restvärdet är dock ofta obetydligt och behöver därför inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs.

54. En tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som motsvarar eller är högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp som understiger tillgångens redovisade värde.

55. Avskrivning av en tillgång börjar när den kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Avskrivning av en tillgång upphör vid den tidigaste av följande tidpunkter: då tillgången i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eller då tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Det innebär att avskrivningen inte upphör om en tillgång tillfälligt inte används eller när den tas ur bruk, såvida inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll när det inte sker någon produktion.

▼B

56. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång förbrukas av företaget huvudsakligen genom att tillgången används. Andra faktorer, som att tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern eller slitage när en tillgång inte används, leder emellertid ofta till att de ekonomiska fördelar tillgången skulle ha givit minskar. Därför beaktas samtliga nedanstående faktorer när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms

a) förväntad användning av tillgången. Användning bedöms genom hänvisning till tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.

b) förväntat slitage, som är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll och tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.

c) om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller förbättringar, eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

d) legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande som exempelvis avtalstid för hyresavtal.

57. En materiell anläggningstillgångs nyttjandeperiod definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags riktlinjer för tillgångsförvaltning kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett bestämt utnyttjande av tillgångens framtida ekonomiska fördelar. Tillgångens nyttjandeperiod kan därför vara kortare än dess ekonomiska livslängd. Uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod är en fråga om bedömning som bland annat bygger på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.

58. Mark och byggnader är särskiljbara tillgångar och redovisas separat även om de förvärvas tillsammans. Med vissa undantag, såsom stenbrott och mark där avfall grävs ned, är nyttjandeperioden för mark obegränsad och därför skrivs inte mark av. Byggnader har en begränsad nyttjandeperiod och ska därför skrivas av. En ökning av pris på mark, på vilken en byggnad står påverkar inte hur byggnadens avskrivningsbelopp fastställs.

59. Om anskaffningsvärdet för mark innefattar utgifter för nedmontering, bortforslande och återställande av platsen, skrivs denna andel av anskaffningsvärdet för marken av över den period under vilken företaget erhåller de fördelar som dessa utgifter medförde. I vissa fall kan själva marken ha en begränsad nyttjandeperiod i vilket fall den skrivs av på ett sätt som återspeglar de fördelar den ger.

Avskrivningsmetod

60. Den avskrivningsmetod som används ska återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget.

61. Den avskrivningsmetod som används för en tillgång ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår, och om det har skett en betydande ändring av den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, ska metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. En sådan ändring ska redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

▼B

62. Olika avskrivningsmetoder kan användas för systematisk fördelning av det avskrivningsbara beloppet över tillgångens nyttjandeperiod. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden om tillgångens restvärde inte ändras. Degressiva avskrivningar innebär ett sjunkande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms utifrån tillgångens förväntade användning eller produktion. Företaget väljer den metod som på bäst sätt återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. Den metoden tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte uppstår en förändring i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången.

Nedskrivningar

63. Ett företag tillämpar IAS 36, *Nedskrivningar*, när det fastställer om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en materiell anläggningstillgång. I IAS 36 anges hur ett företag prövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.

64. [Struken]

Ersättning vid värdenedgång

65. Ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra.

66. En förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande inköp eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör separata ekonomiska händelser och redovisas enligt följande

a) nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar redovisas i enlighet med IAS 36,

b) borttagande från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ av materiella anläggningstillgångar som inte längre utnyttjas eller utrangeras/avyttras bestäms i enlighet med denna standard,

c) ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade ska inkluderas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra, och

d) utgifter för återställning, inköp eller uppförande av materiella anläggningstillgångar som ska användas i utbyte fastställs i enlighet med denna standard.

BORTTAGANDE FRÅN ►**M5** RAPPORTEN ÖVER DEN FINANSIELLA STÄLLNINGEN ◄

67. Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång ska tas bort från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄

a) vid utrangering eller avyttring, eller

b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

▼B

68. Den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.

▼M8

68A. Ett företag som inom ramen för sin löpande verksamhet rutinmässigt säljer materiella anläggningstillgångar som det har innehavt för uthyrning till andra ska dock överföra dessa tillgångar till lager till redovisat värde när de upphör att hyras ut och blir innehavda för försäljning. Inkomsterna från försäljningen av sådana tillgångar ska betraktas som intäkter enligt IAS 18, *Intäkter*. IFRS 5 är inte tillämplig när tillgångar som innehas för försäljning i den löpande verksamheten överförs till lager.

69. En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Ett företag tillämpar vid fastställande av datum för avyttrandet av en tillgång kriterierna i IAS 18 avseende redovisning av intäkter från försäljning av varor. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

▼B

70. Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 7, ett företag i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång innefattar utgiften för att byta ut en del av denna tillgång, så tar företaget bort det redovisade värdet för den utbytta delen från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ oavsett om den utbytta delen hade skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes.

71. Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ ska bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde.

72. Den ersättning som erhålls i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång redovisas till verkligt värde. Om betalningen för tillgången senareläggs ska den erhållna ersättningen redovisas till det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och det pris som skulle gälla vid kontant betalning redovisas som ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

UPPLYSNINGAR

73. För varje slag av materiella anläggningstillgångar ska upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om

a) de värderingsgrunder som används för att bestämma det uppskrivna anskaffningsvärdet,

b) de avskrivningsmetoder som används,

c) nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,

d) uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut, och

e) en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar

i) investeringar,

▼B

ii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

iii) ökningar genom rörelseförvärv,

iv) ökningar eller minskningar som är följden av omvärderingar enligt punkterna 31, 39 och 40 och från nedskrivningar som ►M5 redovisas eller återförs i övrigt totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36,

v) nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vi) nedskrivningar som återförs i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vii) avskrivningar,

viii) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter från funktionell valuta till en annan rapporteringsvaluta, inklusive omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta, och

ix) övriga förändringar.

74. De finansiella rapporterna ska också innehålla upplysning om

a) förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och materiella tillgångar som används som säkerhet,

b) beloppet för de utgifter som innefattas i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång under tillgångens uppförande,

c) belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar, och

d) om det inte anges separat i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, det belopp avseende ersättning från tredje part för materiella anläggningstillgångar som skadats eller gått förlorade och som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

75. Val av avskrivningsmetod och uppskattning av nyttjandeperiod för tillgångar är en fråga om bedömning. Upplysningar om använda metoder och uppskattade nyttjandeperioder eller avskrivningstakt ger därmed användarna av de finansiella rapporterna information som innebär att de kan bedöma de principer som valts av företagsledningen och möjliggör jämförelser med andra företag. Av liknande skäl ska upplysning lämnas om

a) avskrivningar, oavsett om de redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller som del av övriga tillgångars anskaffningsvärde, under en period, och

b) ackumulerade avskrivningar vid periodens slut.

76. I enlighet med IAS 8 lämnar ett företag upplysning om karaktär och effekt av en ändrad uppskattning och bedömning som har en inverkan under den aktuella perioden eller väntas få en inverkan under efterföljande perioder. Vad gäller materiella anläggningstillgångar kan sådana upplysningar härröra från ändrade uppskattningar avseende

a) restvärden,

b) uppskattad kostnad för nedmontering, bortforsling eller återställande av materiella anläggningstillgångar,

c) beräknad nyttjandeperiod, och

d) avskrivningsmetoder.

▼B

77. Om materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp ska information lämnas om följande

a) tidpunkten för omvärderingen,

b) om en oberoende värderingsman medverkade,

c) de metoder och de betydande antaganden som använts för att uppskatta det verkliga värdet,

d) i vilken utsträckning tillgångarnas verkliga värden fastställdes direkt genom hänvisning till observerbara priser på en aktiv marknad eller nyligen genomförda transaktioner på affärsmässiga villkor eller om uppskattningarna genomförts med andra värderingstekniker,

e) för varje omvärderat slag av materiella anläggningstillgångar, det värde som skulle ha redovisats om tillgångarna varit redovisade till anskaffningsvärde, och

f) omvärderingsreserven, utvisande periodens förändringar och eventuella begränsningar i möjligheten att dela ut saldot till aktieägare.

78. Ett företag lämnar information om nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*, utöver den information som krävs enligt punkt 73 (e) (iv)–(vi).

79. För användare av finansiella rapporter kan även nedanstående information vara relevant

a) det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som tillfälligt inte används i företagets verksamhet,

b) uppskrivet anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar som är helt avskrivna men som fortfarande används,

c) det redovisade värdet av materiella anläggningstillgångar som tagits ur bruk och inte är klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och

d) i det fall metoden som bygger på anskaffningsvärde används, det verkliga värdet på materiella anläggningstillgångar om det väsentligt avviker från det redovisade värdet.

Därför uppmuntras företag att lämna upplysningar om dessa belopp.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

80. Kraven i punkterna 24–26, avseende den första redovisningen av en materiell anläggningstillgång som förvärvats vid ett byte av tillgångar ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

IKRAFTTRÄDANDE

81. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

81A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M5

81B. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 39, 40 och 73 (e) (iv). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

81C. IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkt 44 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period**.

▼M8

81D. Punkterna 6 och 69 ändrades och punkt 68A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa de relaterade ändringarna i IAS 7, *Kassaflödesanalys* vid samma tidpunkt.

81E. Punkt 5 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om ett företag också samtidigt tillämpar ändringarna i punkterna 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 och 85B i IAS 40. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

82. Denna standard ersätter IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* (omarbetad 1998).

83. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-6, *Utgifter för ändringar i befintlig programvara*,

b) SIC-14, *Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar*, och

c) SIC-23, *Större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar.*

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 17

Leasingavtal

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för

   a) leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar, och

   b) licensavtal för exempelvis filmer, videoinspelningar, manuskript, patent och upphovsrätter (copyright).

   Denna standard ska emellertid inte tillämpas som värderingsgrund avseende

   a) fastigheter som innehas av leasetagare, som redovisas som förvaltningsfastigheter (se IAS 40, *Förvaltningsfastigheter),*

   b) förvaltningsfastigheter som hyrs ut när avtalen klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 40),

   c) biologiska tillgångar som innehas av leasetagare när avtalet klassificeras som ett finansiellt leasingavtal (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*), eller

   d) biologiska tillgångar som tillhandahålls av leasegivare när avtalet klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 41),

3. Standarden gäller avtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Standarden gäller däremot inte serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

DEFINITIONER

4. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

   Ett *leasingavtal* är ett avtal enligt vilket en leasegivare enligt avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar.

   Ett *finansiellt leasingavtal* är 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 ett finansiellt leasingavtal är ett *operationellt leasingavtal*.

   Ett leasingavtal är ett *icke uppsägningsbart leasingavtal* om det får hävas endast

   a) när en ytterst osannolik händelse inträffar,

   b) med leasegivarens medgivande,

▼B

c) om leasetagaren ingår ett nytt leasingavtal för samma eller likvärdig tillgång med samma leasegivare, eller

d) om leasetagaren erlägger ett tilläggsbelopp av sådan storleksordning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att det kommer att fullföljas.

Leasingavtalets början är den tidpunkt när leasingavtalet är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor. Per detta datum

a) klassificeras ett leasingavtal antingen som ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal, och

b) när det gäller ett finansiellt leasingavtal, fastställs de belopp som ska redovisas i samband med leasingperiodens början.

Leasingperiodens början är det datum från vilket leasetagaren har rätt att använda den leasade tillgången. Det är det datum när leasingavtalet redovisas första gången (det vill säga redovisning av de tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader som uppkommer till följd av leasingavtalet, enligt vad som är tillämpligt).

Leasingperioden är den period under vilken leasetagaren avtalat att leasa en tillgång. Eventuella ytterligare perioder under vilka leasetagaren med eller utan tillkommande betalningar har rätt att fortsätta leasa tillgången ska även inräknas i leasingperioden om det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten till förlängning kommer att utnyttjas.

Minimileaseavgifter är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska erläggas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden, med tillägg av

a) för en leasetagare, eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av till denne närstående företag, eller

b) för en leasegivare, eventuellt restvärde som garanteras leasegivaren av

   i) leasetagaren,

   ii) till leasetagaren närstående part, eller

   iii) en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Om leasetagaren har en option att köpa leasingobjektet till ett pris som, då optionsrätten träder i kraft, väntas understiga det verkliga värdet i sådan utsträckning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas, utgörs minimileaseavgifterna av summan av de lägsta avgifter som ska betalas under leasingperioden fram till det datum då denna option väntas bli utnyttjad och det belopp som krävs för att utnyttja optionen.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

▼B

Ekonomisk livslängd är antingen

a) den period under vilken ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av en eller flera användare, eller

b) det antal enheter som förväntas bli producerade med hjälp av objektet av en eller flera användare.

Nyttjandeperiod är den uppskattade återstående period under vilken ett företag, från leasingperiodens början, bedöms kunna åtnjuta de ekonomiska fördelar som är förknippade med objektet. Leasingperiodens längd är härvidlag ingen begränsning.

Garanterat restvärde är

a) för en leasetagare den del av objektets restvärde som garanteras av leasetagaren, eller närstående part (det garanterade restvärdet är det maximala belopp som, under alla omständigheter, kan komma att betalas), och

b) för en leasegivare den del av restvärdet som garanteras av leasetagaren eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Ej garanterat restvärde är den del av leasingobjektets restvärde som vid försäljning tillfaller leasegivaren och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.

Utgifter som uppstår då leasingavtal ingås är tillkommande utgifter som är direkt hänförliga till avtalets ingående och upplägg, förutom vad gäller sådana utgifter som uppstår för tillverkare eller återförsäljare.

Bruttoinvestering i leasingavtal är summan av

a) de minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren, och

b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till avtalets implicita ränta.

Ej intjänade finansiella intäkter är skillnaden mellan

a) bruttoinvesteringen i ett leasingavtal, och

b) nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Implicit ränta är den diskonteringssats som för leasegivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdena avseende (a) minimileaseavgifterna och (b) ej garanterat restvärde, överensstämmer med summan av (i) det verkliga värdet för det leasade objektet och (ii) leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås.

Leasetagarens marginella låneränta är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal, eller om denna räntesats inte kan fastställas, den räntesats som, vid leasingavtalets början, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Variabel avgift är den del av leasingavgifterna som inte är fast, utan den beräknas med utgångspunkt från ett framtida belopp för en faktor som förändras på annat sätt än enbart att tid förflutit (exempelvis viss procent av försäljningen, nyttjandegrad i framtiden, prisindex avseende framtiden eller framtida marknadsräntor).

▼B

5. Ett leasingavtal eller -åtagande kan innefatta ett villkor att justera leasingavgifter för ändringar i uppförande- eller anskaffningskostnader för leasingobjektet eller för ändringar i något annat kostnads- eller värderingsmått, såsom allmänna prisnivåer, eller i leasegivarens kostnader för finansiering av leasingavtalet, under perioden från leasingavtalets början till leasingperiodens början. I detta fall bedöms effekten av eventuella sådana ändringar ha inträffat vid leasingavtalets början.

6. Definitionen av ett leasingavtal innefattar hyreskontrakt för ett objekt som innehåller ett villkor där hyrestagaren har en återköpsoption på objektet efter fullföljt avtal. Dessa kontrakt går ibland under benämningen hyrköpskontrakt.

KLASSIFICERING AV LEASINGAVTAL

7. Klassificeringen av leasingavtal avgörs av i vilken omfattning de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet av det aktuella leasingobjektet finns hos leasegivaren eller hos leasetagaren. Riskerna innefattar exempelvis förlustrisker på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av rätten till den löpande avkastning som tillgången genererar och vinst till följd av värdestegring eller realisation av restvärde.

8. Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om det innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om det inte innebär att dessa fördelar och risker i allt väsentligt överförs till leasetagaren.

9. Eftersom en transaktion mellan en leasegivare och leasetagare baseras på ett leasingavtal mellan dem är det korrekt att använda konsekventa definitioner. Tillämpningen av dessa definitioner kan med utgångspunkt från parternas olika förhållanden ibland leda till att ett och samma leasingavtal klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren. Exempelvis kan detta vara fallet om leasegivaren gynnas av att ett restvärde garanteras av en från leasetagaren fristående tredje part.

10. Om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form ([1]). Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att leasingavtalet klassificeras som finansiellt:

a) Äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,

b) leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,

c) leasingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår,

d) vid leasingavtalets början uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och

([1]) Se även SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*.

▼B

e) leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.

11. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans tyder på att ett finansiellt leasingavtal föreligger

a) om leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid får leasetagaren bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,

b) vinster och förluster som hänför sig till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden), och

c) leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

12. Exemplen och situationerna i punkterna 10 och 11 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalets fördelar och risker inte i allt väsentligt överförs till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till tillgången överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla avgifter, vilket föranleder att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte har överförts till leasetagaren.

13. Klassificeringen av avtalet sker vid leasingavtalets början. Om leasegivaren och leasetagaren någon gång under avtalstidens gång kommer överens om att ändra villkoren i kontraktet men det inte innebär att avtalet förnyas, på ett sätt som skulle ha inneburit en annorlunda klassificering av avtalet enligt kriterierna i punkterna 7–12 om ändringarna funnits med vid leasingavtalets början, betraktas det omarbetade avtalet som ett nytt avtal för återstående avtalstid. Förändringar i uppskattningar (exempelvis förändringar i uppskattningar av ekonomisk livslängd eller leasingobjektets restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

▼M22

_____

15A. När ett leasingavtal innefattar både mark och byggnader bedömer ett företag klassificeringen av varje del som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal separat enligt punkt 7–13. Vid fastställande av om marken omfattas av ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal är det viktigt att beakta att mark vanligen har obestämbar ekonomisk livslängd.

▼B

16. När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, fördelas minimileaseavgifterna (inklusive eventuella klumpsummor som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnaderna som omfattas av leasingavtalet vid leasingavtalets början. Om leasingbetalningarna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt på de två beståndsdelarna klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda beståndsdelarna är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.

▼B

17. När det gäller leasingavtal avseende mark och byggnader i vilket det belopp som vid första redovisningstillfället skulle redovisas för marken, i enlighet med punkt 20, är oväsentlig, kan marken och byggnaderna behandlas som en enda enhet vid klassificering av leasingavtal och klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–13. I ett sådant fall betraktas byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den leasade tillgången.

18. Separat värdering av mark och byggnader krävs inte när leasetagarens andel av både mark och byggnader klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med IAS 40 och metoden för verkligt värde används. Utförliga beräkningar krävs endast för denna bedömning om klassificeringen av en eller bägge beståndsdelarna annars är oviss.

19. I enlighet med IAS 40 kan en leasetagare klassificera en andel i en fastighet som klassificeras som ett operationellt leasingavtal som en förvaltningsfastighet. Om leasetagaren gör detta redovisas andelen i fasigheten som om den vore ett finansiellt leasingavtal och dessutom används verkligt värde för den redovisade tillgången. Leasetagaren ska fortsätta att redovisa leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal även om en efterföljande händelse ändrar karaktären på leasetagarens fastighet, så att den inte längre klassificeras som en förvaltningsfastighet. Så är fallet om leasetagaren exempelvis

a) nyttjar fastigheten, som sedan övergår till att bli en rörelsefastighet till ett antaget anskaffningsvärde som motsvarar det verkliga värdet vid tidpunkten för det förändrade användningssättet, eller

b) beviljar en vidareuthyrning som innebär att i princip samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergår till en fristående tredje part. En sådan vidareuthyrning redovisas av leasetagaren som ett finansiellt leasingavtal till tredje part, även om det kan redovisas som ett operationellt leasingavtal av denna tredje part.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

20. Vid leasingperiodens början ska leasetagare redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre, och båda dessa värden fastställs vid leasingavtalets början. Den diskonteringssats som används vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna är den implicita räntan om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta. Leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks läggs till det belopp som redovisas som en tillgång.

21. Transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är i överensstämmelse med den ekonomiska innebörden och inte enbart deras juridiska form. Civilrättsligt kan ett finansiellt leasingavtal innebära att äganderätten till objektet inte överförs till leasetagaren. Den ekonomiska innebörden av ett finansiellt leasingavtal är emellertid att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet under större delen av dess ekonomiska livslängd överförs från leasegivaren till leasetagaren. Som ersättning åtar sig leasetagaren att i framtiden erlägga ett belopp som, vid leasingavtalets början, i huvudsak motsvarar objektets verkliga värde och finansieringskostnader.

▼B

22. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens ►M5 rapport över den finansiell ställning ◄ blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingperiodens början redovisas tillgång och skuld avseende framtida leaseavgifter i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ till samma belopp, förutom vad gäller leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks, som läggs till i det belopp som redovisas som tillgång.

23. Skulder avseende leasade tillgångar får inte redovisas som avdragsposter till de leasade tillgångarna i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om det vid redovisningen av skulder i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ görs åtskillnad på kortfristiga och långfristiga skulder görs samma åtskillnad för leasingskulden.

24. Ofta uppkommer direkta utgifter i samband med att leasingavtal ingås, såsom vid kontraktsförhandling och kontraktsskrivning. Utgifter som är direkt hänförbara till leasetagarens åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås inräknas i objektets anskaffningsvärde.

Efterföljande värdering

25. Minimileaseavgifterna ska fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan ska fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive period redovisade skulden. Variabla avgifter ska redovisas som kostnader för de perioder i vilka de uppkommer.

26. I praktiken kan en leasetagare fördela räntan utifrån någon form av uppskattning för att underlätta beräkningarna.

27. Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. Tillgången ska skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar ska beräknas enligt reglerna i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, och IAS 38, *Immateriella tillgångar*. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden ska objektet skrivas av till fullo under leasingperioden, eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

28. Det avskrivningsbara beloppet för en leasad tillgång fördelas över varje redovisningsperiod under den förväntade nyttjandeperioden på ett systematiskt sätt enligt samma princip som gäller för ägda tillgångar av samma slag. Om det med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren i slutet av leasingperioden skrivs tillgången av under den förväntade nyttjandeperioden. I annat fall skrivs objektet av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

▼B

29. Summan av en periods avskrivningar och räntekostnader är endast undantagsvis samma belopp som periodens leasingbetalningar. Därför är det inte korrekt att endast redovisa leasingbetalningarna som periodens kostnad. Följaktligen är det inte heller troligt att tillgången och skulden efter leasingperiodens början uppgår till samma belopp.

30. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36, *Nedskrivningar*.

31. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal:

a) Redovisat värde (netto) per ►M5 rapportperiodens slut ◄ för varje slag av tillgång.

b) En avstämning per ►M5 rapportperiodens slut ◄ mellan sammanlagda framtida minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom ska totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per ►M5 rapportperiodens slut ◄ fördelas på förfallotidpunkter enligt följande

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

c) Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

d) Det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.

e) En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till

i) grunderna för hur variabla avgifter fastställs,

ii) förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och

iii) restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

32. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasetagare avseende tillgångar som leasas genom finansiella leasingavtal.

Operationella leasingavtal

33. Leasingavgiften vid operationella leasingavtal ska kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden ([1]).

34. För operationella leasingavtal kostnadsförs leasingavgiften (exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll) linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Detta gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt.

([1]) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼B

35. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:

a) Det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) Det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.

c) Summan av periodens kostnadsförda leasingavgifter med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrts.

d) En allmän beskrivning av betydande leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till

i) grunderna för hur variabla avgifter fastställs,

ii) förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och

iii) restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

36. Leasegivare ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt leasingavtalet.

37. Enligt ett finansiellt leasingavtal överförs de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt från leasegivaren till leasetagaren. Leasegivaren redovisar därför i sin ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ en fordran på leasetagaren och redovisar erhållna betalningar som betalning av fordran respektive som finansiell intäkt.

38. Den finansiella intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster. Leasegivaren har ofta direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås, som innefattar belopp för provision, arvoden för juridiska tjänster och interna utgifter som tillkommer och är direkt hänförliga till ingående och upplägg av avtalet. De innefattar inte allmänna omkostnader som dem som är hänförliga till försäljning och marknadsföring. När det gäller finansiella leasingavtal förutom dem som berör en tillverkare eller återförsäljare, innefattas de direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås i den första värderingen av fordran avseende det finansiella leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås automatiskt innefattas i fordran avseende det finansiella leasingavtalet; de behöver inte läggas till separat. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal innefattas inte i definitionen av direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås. Följden blir att de undantas från nettoinvesteringen i ett leasingavtal och redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas, vilket för ett finansiellt leasingavtal vanligen sker vid leasingperiodens början.

▼B

Efterföljande värdering

39. Den finansiella intäkten ska fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering.

40. En leasegivare fördelar den finansiella intäkten i redovisningen över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. Fördelningen sker så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering avseende leasingavtalet. Erhållna leasingbetalningar, under den aktuella perioden, exklusive belopp avseende service och underhåll, minskar både fordran och ej intjänade finansiella intäkter.

41. Det uppskattade, ej garanterade restvärde som använts vid beräkning av leasegivarens bruttoinvestering i leasingavtalet prövas regelbundet. Om värdet har minskat redovisas effekten härav omedelbart i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄. Intäkterna över den återstående leasingperioden ändras också.

41A. En tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) ska redovisas i enlighet med den standarden.

42. Tillverkare eller återförsäljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund ska redovisa försäljningsvinst eller -förlust i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta ska vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som hade uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats. Tillverkares eller återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

43. Tillverkare eller återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. Vid ett finansiellt leasingavtal uppkommer två typer av intäkter

a) en försäljningsvinst eller -förlust baserad på normala försäljningspriser och rabatter i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning, och

b) en finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

44. Den försäljningsintäkt som redovisas av en tillverkare eller återförsäljare vid leasingperiodens början, utgörs av tillgångens verkliga värde eller nuvärdet, beräknat till marknadsränta, av minimileaseavgifterna om detta är lägre. Kostnad för sålda varor, som redovisas vid leasingperiodens början, är den leasade tillgångens anskaffningsvärde, eller redovisade värde om de är olika, minskat med nuvärdet av det ej garanterade restvärdet. Skillnaden mellan försäljningsintäkten och sålda varors kostnad utgör vinsten eller förlusten på försäljningen.

45. Denna redovisas i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Tillverkare eller återförsäljare erbjuder ibland låga räntor i stället för rabatter för att attrahera kunder. Om sådana räntor används överskattas försäljningsintäkten. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta ska vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

▼B

46. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal redovisas som en kostnad vid leasingperiodens början eftersom de i huvudsak berör tillverkarens eller säljarens vinst vid försäljningen.

47. Leasegivare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal

a) en avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Dessutom ska bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per ►M5 rapportperiodens slut ◄ fördelas på förfallotidpunkter

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) ej intjänade finansiella intäkter.

c) ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.

d) reserven för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter.

e) variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

f) en allmän beskrivning av de väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.

48. Som indikation på leasingverksamhetens tillväxt är det ofta värdefullt att lämna upplysning om periodens bruttoinvestering efter avdrag för ej intjänade intäkter i form av nya leasingavtal samt om leasingavtal som upphört under perioden.

Operationella leasingavtal

49. Leasegivare ska i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ fördela tillgångar för vilka operationella leasingavtal ingåtts på slag av tillgång.

50. Leasingintäkterna periodiseras och intäktsredovisas linjärt under leasingavtalets löptid såvida inte en annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden ([1]).

51. Kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med leasingintäkterna redovisas då de uppstår. Leasingintäkterna (exklusive intäkter avseende tillhandahållna tjänster såsom försäkring och underhåll) periodiseras och redovisas normalt linjärt under leasingavtalets löptid även om leasingbetalningarna varierar. En annan systematisk metod kan användas om den bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

52. När ett operationellt leasingavtal ingås ska leasegivarens direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås läggas till det redovisade värdet för den leasade tillgången och kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

([1]) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼B

53. Avskrivningsreglerna för avskrivningsbara leasade tillgångar ska stämma överens med leasegivarens vanliga avskrivningsregler för likartade tillgångar och avskrivningarna beräknas i enlighet med IAS 16 och IAS 38.

54. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36.

55. En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämställa med en försäljning.

56. Leasegivare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal

a) det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningsbara avtal fördelade på förfallotidpunkter

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) sammanlagda variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

c) en allmän beskrivning av de leasingavtal som leasegivaren ingått.

57. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasegivare avseende tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

58. En sale and leaseback-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande lease av samma tillgång enligt ett leasingavtal. Försäljningspriset för tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale and leaseback-transaktion ska redovisas är hur leasingtransaktionen klassificeras.

59. Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal ska det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som intäkt i säljarens/leasetagarens finansiella rapporter. Vinsten ska i stället periodiseras över leasingperioden.

60. Om leasingavtalet är ett finansiellt leasingavtal är den ekonomiska innebörden i den sammansatta transaktionen att jämställa med att leasegivaren ger leasetagaren ett lån med leasingobjektet som säkerhet. Av detta skäl ska inte det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde hos leasetagaren redovisas som vinst. Den periodiseras i stället över leasingperioden.

▼B

61. Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas under den period som försäljningen sker. I det fall förlusten kompenseras av att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, tas emellertid skillnaden upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som tillgången förväntas bli utnyttjad. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde, ska skillnaden reserveras och periodiseras över den period under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad.

62. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och det framgår att försäljningspriset och villkoren i leasingavtalet bygger på verkligt värde har en sedvanlig försäljning skett. Således redovisas eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen under den period som försäljningen sker.

63. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för försäljningen är lägre än det redovisade värdet ska en förlust motsvarande skillnaden mellan verkligt värde och redovisat värde redovisas under den period som försäljningen sker.

64. För finansiella leasingavtal görs ingen justering av det redovisade värdet om inte reglerna om nedskrivningar kräver det, i vilket fall det redovisade värdet skrivs ned till återvinningsvärdet enligt IAS 36.

65. Upplysningskraven för leasetagare och leasegivare gäller även för sale and lease back-transaktioner. Kravet på upplysning om väsentliga leasingavtal innebär att information lämnas om unika eller ovanliga avtalsvillkor för sale och leaseback-transaktioner.

66. Sale and leaseback-transaktioner kan kräva separat upplysning enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

67. Med beaktande av punkt 68 uppmuntras retroaktiv tillämpning av denna standard men det är inget krav. Om denna standard inte tillämpas retroaktivt antas alla tidigare ingångna finansiella leasingavtal vara korrekt redovisade av leasegivaren och ska därefter redovisas i enlighet med denna standard.

68. Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 17 (omarbetad 1997) ska tillämpa de ändringar som denna standard medför retroaktivt på alla leasingavtal eller, om IAS 17 (omarbetad 1997) inte tillämpades retroaktivt, på alla leasingavtal som ingåtts sedan företaget först tillämpade denna standard.

▼M22

68A. Ett företag ska göra en ny bedömning av klassificeringen av mark i leasingavtal som inte löpt ut per det datum företaget börjar använda de ändringar som punkt 69A hänvisar till, med grund i den information som finns vid dessa leasingavtals början. Företaget ska redovisa ett leasingavtal som nyligen klassificerats som ett finansiellt leasingavtal retroaktivt enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.* Men om ett företag inte har den information som krävs för att tillämpa ändringarna retroaktivt ska det

a) tillämpa ändringar på dessa leasingavtal med grund i de fakta och omständigheter som förelåg per det datum från och med vilket ändringarna ska gälla

▼M22

b) redovisa den tillgång och skuld avseende ett leasingavtal som avser mark som ett finansiellt leasingavtal till deras verkliga värden per detta datum. Skillnader mellan dessa verkliga värden redovisas i balanserade vinstmedel.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

69. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M22

69A. Punkt 14 och 15 ströks och punkt 15A och 68A lades till som del av *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 17 (OMARBETAD 1997)

70. Denna standard ersätter IAS 17, *Leasingavtal*, (omarbetad 1997).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 18

Intäkter

SYFTE

En inkomst definieras i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* som en ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital förutom sådana ökningar av eget kapital som är hänförliga till tillskott från aktieägare. Inkomster innefattar både intäkter och vinster. Intäkter är inkomster som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar, såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar och royaltyintäkter. Syftet med denna standard är att ange hur intäkter från vissa typer av transaktioner och händelser ska behandlas i redovisningen.

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. En intäkt ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten ska redovisas. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna ska tillämpas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser

   a) försäljning av varor,

   b) utförande av tjänsteuppdrag, och

   c) annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

2. Denna standard ersätter IAS 18, *Revenue Recognition* (”Redovisning av intäkter”), som fastställdes 1982.

3. Varor omfattar varor som tillverkats av företaget i syfte att säljas och varor som köpts in för vidareförsäljning, såsom handelsvaror som köpts in av en detaljist eller mark och annan egendom som innehas för försäljning.

4. Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Vissa avtalade tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, såsom tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana avtal behandlas inte i denna standard. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i IAS 11, *Entreprenadavtal*.

5. Annans utnyttjande av ett företags tillgångar ger upphov till intäkter i form av

   a) ränta – avkastning på likvida medel och företagets fordringar,

▼B

b) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags anläggningstillgångar, såsom exempelvis patent, varumärken, upphovsrätter (copyright) och programvaror, och

c) utdelningar – ersättningar till aktieägare i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

6. Standarden behandlar inte intäkter till följd av

a) leasingavtal (se IAS 17, *Leasingavtal*),

b) utdelningar på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se IAS 28, *Innehav i intresseföretag*),

c) försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal*,

d) förändringar i det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras (se IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*),

e) förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar,

f) första redovisningen av och ändringar i verkligt värde av biologiska tillgångar som förknippas med jord- och skogsbruk (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),

g) första redovisningen av jord- och skogsbruksprodukter (se IAS 41), och

h) utvinning av (metallhaltiga) mineraler.

DEFINITIONER

7. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningar som beror på tillskott från aktieägare.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

8. Intäkter omfattar endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen räkning. Belopp som uppbärs för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, utgör inte ekonomiska fördelar för företaget och medför ingen ökning av eget kapital. Därför exkluderas de från intäkterna. På motsvarande sätt medför inte heller bruttoinflöden av ekonomiska fördelar som uppbärs för huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Belopp som uppbärs för en huvudmans räkning utgör därför inte intäkter. I stället utgörs intäkten av erhållen provision.

▼B

VÄRDERING AV INTÄKTER

9. Intäkter ska värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas ([1]).

10. Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och köparen eller användaren av tillgången. Den värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med beaktande av eventuella handelsrabatter och mängdrabatter som företaget lämnat.

11. I de flesta fall erläggs ersättningen i form av likvida medel och intäkten utgörs då av det belopp av likvida medel som har erhållits eller kommer att erhållas. Om betalningen senareläggs kan ersättningens verkliga värde vara lägre än det nominella beloppet för de likvida medel som erhållits eller kommer att erhållas. Ett företag kan exempelvis erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen härigenom erhåller en finansiering, fastställs ersättningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas med hjälp av en implicit ränta. Som implicit ränta används då den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet

a) en ränta som skulle ha betalats för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet, eller

b) en ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och nominella värde redovisas som ränteintäkt i enlighet med punkterna 29 och 30 och i enlighet med IAS 39.

12. När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, ska bytet inte ses som en intäktsgenererande transaktion. Detta är ofta fallet med råvaror, såsom olja eller mjölk, där leverantörer utväxlar eller byter varulager på olika platser för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats. När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten värderas till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat för eventuella överförda likvida medel. När de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, värderas intäkterna till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte, justerat för eventuella överförda likvida medel.

IDENTIFIERING AV TRANSAKTIONEN

13. Enligt denna standard tillämpas kriterierna för intäktsredovisning normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. När exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien med transaktioner. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt ingå en överenskommelse att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I ett sådant fall redovisas de två transaktionerna tillsammans.

([1]) Se även SIC-31: *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.*

▼B

FÖRSÄLJNING AV VAROR

14. Intäkter från försäljning av varor ska redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda:

a) Företaget har till köparen överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.

b) Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.

c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.

e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

15. Bedömningen av när ett företag har överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av ägandets risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller med att det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller i de flesta fall vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av ägandets risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid överföringen av den juridiska äganderätten eller överföringen av det fysiska innehavet.

16. Om företaget behåller betydande risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en betydande äganderisk på flera sätt. Situationer där företaget behåller betydande risker och förmåner förknippade med ägandet är exempelvis

a) när företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion vilket inte omfattas av normala garantivillkor,

b) när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt som denne erhåller från sin försäljning av varorna,

c) när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en betydande del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget, och

d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det ska ske.

17. Om företaget endast behåller en obetydlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas. Exempelvis kan det säljande företaget behålla ägandet till varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget i ett sådant fall överfört betydande risker och förmåner förknippade med ägandet, är transaktionen en försäljning och intäkten redovisas. Ett annat exempel när ett företag endast behåller en obetydlig risk förknippad med ägandet kan vara en vidareförsäljning där företaget erbjuder kunden att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I detta fall redovisas intäkten vid försäljningstidpunkten under förutsättning att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer och redovisar en avsättning för dessa som baseras på tidigare erfarenheter och andra relevanta faktorer.

▼B

18. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida en utländsk myndighet kommer att ge tillstånd för att överföra betalning från en försäljning i ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

19. Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchning av intäkter och kostnader. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Intäktsredovisning kan dock inte ske om sådana kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana förhållanden redovisas eventuella erhållna ersättningar för försäljningen av varan som skuld.

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

20. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av ett företag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt genom hänvisning till färdigställandegraden ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.

c) Färdigställandegraden ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

d) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ([1]).

21. Den metod som används för intäktsredovisning genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas intäkter i den redovisningsperiod då arbetet utförs. En sådan redovisning av intäkter ger användbar information om tjänsteuppdragets omfattning och resultat under en period. Även IAS 11 kräver att intäktsredovisning sker enligt denna metod. Nämnda standards krav är i regel tillämpliga även vid redovisning av inkomster och utgifter som är hänförliga till tjänsteuppdrag.

22. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

([1]) Se även SIC-27: *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal samt* SIC-31: *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.*

▼B

23. Ett företag kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar av utfallet när överenskommelse träffats med tjänsteuppdragets övriga parter om

a) varje parts verkställbara rättigheter avseende den tjänst som ska utföras och erhållas av parterna,

b) den ersättning som ska utväxlas, och

c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Företaget måste också vanligtvis ha ett effektivt internt system för ekonomisk budgetering och rapportering. Företaget följer – och reviderar vid behov – beräkningarna av uppdragsinkomsten under uppdragets gång. Behovet av sådana revideringar är inte nödvändigtvis en indikation på att utfallet av tjänsteuppdraget inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

24. Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag kan fastställas på olika sätt. Företaget tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter omfattningen av det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

a) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,

b) utförda tjänster per ►M5 rapportperiodens slut ◄ i proportion till vad som totalt ska utföras, eller

c) förhållandet mellan nedlagda utgifter ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts.

25. När tjänster utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod, redovisas intäkterna av praktiska skäl linjärt över den specifika tidsperioden om det inte går att visa att en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mycket mer betydande än andra aktiviteter, senareläggs intäktsredovisningen tills denna betydande aktivitet har utförts.

26. När utfallet av en transaktion som innefattar utförande av tjänster som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska intäkten redovisas endast i den utsträckning den motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.

27. I inledningsskedet av ett tjänsteuppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta företaget för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som företaget bedömer kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

28. När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, sker ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader. När de omständigheter som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av tjänsteuppdraget inte längre föreligger, redovisas uppdragsinkomsten i enlighet med punkt 20 i stället för i enlighet med punkt 26.

▼B

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

29. Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar ska redovisas som intäkt enligt de grunder som anges i punkt 30 när

a) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och

b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

30. Intäktsredovisning ska ske på följande grunder

a) ränta ska redovisas genom användande av effektivräntemetoden enligt vad som anges i IAS 39, punkt 9 och VT5–VT8,

b) royalties ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd, och

c) utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.

31. [Struken]

▼M7

32. Vid upplupen ej betald ränta som avser tiden före förvärvet av ett räntebärande värdepapper, fördelas den efterföljande räntebetalningen mellan perioderna före och efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas.

▼B

33. Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas vanligtvis med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund.

34. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

UPPLYSNINGAR

35. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) De principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för transaktioner som innefattar utförande av tjänster.

b) Belopp för varje betydande intäktsslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från

i) försäljning av varor,

ii) utförande av tjänsteuppdrag,

iii) ränta,

iv) royalty,

v) utdelningar.

c) De intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje betydande intäktsslag.

▼B

36. Ett företag lämnar information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan uppkomma till följd av garantikostnader, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

37. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1995 eller senare.

▼M7

38. Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1, Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas, och IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter) som utfärdades i maj 2008 ändrades punkt 32. Varje företag ska tillämpa denna ändring för kommande räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar de därmed förknippade ändringarna i punkterna 4 och 38A i IAS 27 på en tidigare period måste det också tillämpa ändringen av punkt 32.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 19

Ersättningar till anställda

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda ska redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar ska lämnas. Standarden anger att ett företag ska redovisa

a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som ska utgå i framtiden, och

b) en kostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla ersättningar till anställda, förutom vad gäller sådana som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

2. Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26, *Redovisning av pensionsstiftelser*).

3. De ersättningar till anställda på vilka denna standard tillämpas innefattar dem som tillhandahålls

   a) enligt formella planer eller andra formella överenskommelser mellan företaget och enskilda anställda, grupper av anställda eller deras representanter,

   b) enligt lagkrav eller genom branschavtal, enligt vilka företag är skyldiga att bidra till statliga, regionala, branschmässiga eller andra planer som omfattar flera arbetsgivare, eller

   c) genom en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

4. Ersättningar till anställda omfattar

   a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de ska betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,

   b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar, livförsäkring och sjukvård,

   c) övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår, ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte ska betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar, och

▼B

d) ersättningar vid uppsägning.

Eftersom kategorierna i avsnitten (a)–(d) ovan har olika karaktär anger denna standard särskilda regler för varje kategori.

5. Ersättningar till anställda omfattar ersättningar som lämnas antingen till anställda eller till deras anhöriga och som kan komma att regleras genom betalningar (eller genom tillhandahållande av varor och tjänster) antingen direkt till de anställda, dessas familjemedlemmar eller andra anhöriga eller till andra mottagare, exempelvis försäkringsföretag.

6. En anställd kan utföra tjänster för ett företag på hel- eller deltid, permanent (tills vidare), tillfälligt eller tidsbegränsat. I denna standard omfattar anställda även företagsledare och andra personer i ledande ställning.

DEFINITIONER

7. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

▼M8

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning, sådana ersättningar som förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

▼B

Ersättningar efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats, med undantag för ersättningar vid uppsägning.

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till ett separat företag (en fond) och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om fonden inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare är avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer (i båda fallen avses andra planer än statliga) som

a) sammanför tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under samma bestämmande inflytande och

b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till flera företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

▼M8

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning, sådana ersättningar som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

▼B

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av

a) företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande eller

b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Intjänade ersättningar till anställda är ersättningar som inte är villkorade av framtida anställning.

Nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är nuvärdet av de förväntade framtida betalningar, utan avdrag för värdet av eventuella förvaltningstillgångar, som krävs för att reglera en förpliktelse som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är ökningen av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period.

Räntekostnad är den ökning under perioden av nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse som uppstår till följd av att ersättningarna är en period närmare reglering.

Förvaltningstillgångar omfattar

a) tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och

b) försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.

Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse är (med undantag för finansiella instrument som emitterats av det rapporterande företaget och inte kan överlåtas) tillgångar som

a) innehas av ett företag (en fond) som är rättsligt skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda och

b) endast kan användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda, inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

   i) fondens återstående tillgångar är tillräckliga för att täcka planens eller det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser avseende ersättningar till anställda eller

   ii) tillgångarna återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

▼B

Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är ett försäkringsbrev ([1]) utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående (enligt definition i IAS 24, *Upplysningar om närstående*) det rapporterande företaget om försäkringsbrevets ersättning

a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda enligt en förmånsbestämd plan samt och

b) inte är tillgänglig för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

i) ersättningen utgör en större tillgång än vad som erfordras för att försäkringen ska täcka det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser eller

ii) köpeskillingen återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

▼M8

Avkastning på förvaltningstillgångar utgörs av ränta, utdelning och andra intäkter från förvaltningstillgångarna, jämte realiserade och orealiserade vinster eller förluster på förvaltningstillgångarna, efter avdrag för eventuella kostnader för administration (förutom de som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera den förmånsbestämda förpliktelsen) och eventuell skatt.

▼B

Aktuariella vinster och förluster omfattar

a) erfarenhetsbaserade justeringar (effekterna av skillnader mellan tidigare aktuariella antaganden och vad som faktiskt har inträffat) och

b) effekterna av ändringar av aktuariella antaganden.

▼M8

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen för anställdas tjänstgöring under tidigare perioder som sker under den innevarande perioden genom att ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga ersättningar till anställda införs eller förändras. Kostnaden för under tidigare perioder intjänade ersättningar kan antingen vara positiv (när ersättningar införs eller förändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ökar) eller negativ (när befintliga ersättningar förändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen minskar).

▼B

KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

8. Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat:

a) Löner och sociala kostnader.

([1]) Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är inte nödvändigtvis ett försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*.

▼M8

b) Betald korttidsfrånvaro (såsom betald semester och betald sjukfrånvaro) där ersättningen för frånvaron förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

▼B

c) Vinstandelar och bonus som ska betalas ut inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

d) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad och bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) till nuvarande anställda.

9. Redovisningen av kortfristiga ersättningar till anställda är i allmänhet okomplicerad, eftersom det inte krävs några aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och eftersom det inte finns någon möjlighet till aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelser avseende kortfristiga ersättningar till anställda utan diskontering.

Redovisning och värdering

Samtliga kortfristiga ersättningar till anställda

10. När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, ska företaget redovisa det odiskonterade belopp avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot dessa tjänster på följande sätt:

a) Som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan utbetalda belopp. Om de redan utbetalda beloppen är större än det odiskonterade ersättningsbeloppet, ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.

b) Som en kostnad, såvida inte någon annan standard kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, *Varulager* och IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*).

I punkterna 11, 14 och 17 anges hur ovannämnda regler ska tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

Betald korttidsfrånvaro

11. Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro på följande sätt

a) beträffande betald frånvaro som kan sparas, när de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro, och

b) beträffande betald frånvaro som inte kan sparas, när frånvaron inträffar.

12. Ett företag kan kompensera anställda för frånvaro av olika anledningar, såsom semester, sjukdom och kortfristig arbetsoförmåga, föräldraledighet, uppdrag och militärtjänst. Rätten till betald frånvaro kan vara av två slag

a) som kan sparas, och

b) som inte kan sparas.

▼B

13. Betald frånvaro som kan sparas är sådan betald frånvaro som kan utnyttjas under framtida perioder om den innevarande periodens rätt till betald frånvaro inte utnyttjas fullt ut. En rättighet till betald frånvaro som kan sparas kan antingen vara en intjänad rättighet (det vill säga de anställda har rätt till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget) eller en intjänad rättighet (när de anställda inte har rätt till kontant ersättning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget). En förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Förpliktelsen föreligger och redovisas även om den betalda frånvaron är en ej intjänad rättighet, men möjligheten att anställda kan komma att lämna företaget innan de utnyttjar den ej intjänade, ackumulerade rätten påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek.

14. Företaget ska beräkna den förväntade kostnaden för betald frånvaro som kan sparas som det tillkommande belopp företaget förväntar sig att betala på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats fram till ►M5 rapportperiodens slut ◄.

15. Enligt den metod som anges i föregående punkt beräknas förpliktelsen som summan av de tillkommande betalningar som förväntas uppstå enbart på grund av att ersättningen ackumuleras. I många fall behöver företaget inte göra detaljerade beräkningar för att avgöra att det inte finns någon väsentlig förpliktelse för outnyttjad betald frånvaro. Exempelvis är det troligt att en förpliktelse beträffande betald sjukfrånvaro är väsentlig endast om det finns en formell eller informell konsensus om att outnyttjad sjukfrånvaro kan tas ut som betald semester.

Exempel som illustrerar punkterna 14 och 15

Ett företag har 100 anställda som var och en är berättigad till fem arbetsdagars betald sjukfrånvaro varje år. Outnyttjad sjukfrånvaro kan utnyttjas ett år framåt. Sjukfrånvaro tas först från innevarande års rätt och sedan från den ingående balans som överförts från föregående år (enligt sist in, först ut-principen). Per 30 december 20X1 är den genomsnittliga outnyttjade rätten två dagar per anställd. Företaget förväntar sig, baserat på tidigare erfarenheter, som antas komma att vara oförändrade, att 92 anställda kommer att ta ut högst fem dagars betald sjukfrånvaro under 20X2 och att de återstående åtta anställda kommer att ta ut i genomsnitt sex och en halv dag vardera.

Företaget räknar med att det kommer att betala ytterligare 12 dagars sjuklön på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats per 31 december 20X1 (en och en halv dag vardera för åtta anställda). Således redovisar företaget en skuld som motsvarar 12 dagars sjuklön.

16. En betald frånvaro som inte kan sparas kan inte utnyttjas under framtida perioder. Den förfaller alltså om den innevarande periodens rätt inte utnyttjas fullt ut och den berättigar inte anställda till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget. Detta gäller vanligtvis sjuklön (i den mån outnyttjad tidigare rätt inte ökar den framtida rätten), föräldraledighet och betald frånvaro för exempelvis juryuppdrag och militärtjänst. Företaget redovisar inte några skulder eller kostnader förrän frånvaron sker, eftersom de anställdas tjänstgöring inte ökar ersättningens storlek.

▼B

Vinstandels- och bonusplaner

17. Enligt punkt 10 ska företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar endast när

a) företaget har en befintlig legal eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser, och

b) en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.

En befintlig förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att göra betalningarna.

18. Enligt vissa vinstandelsplaner erhåller anställda del i vinsten endast om de stannar kvar i företaget en angiven tidsperiod. Sådana planer skapar en informell förpliktelse, eftersom anställda utför tjänster som ökar det belopp som ska betalas om de förblir i tjänst till utgången av den angivna tidsperioden. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon vinstandel påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

Exempel som illustrerar punkt 18

En vinstandelsplan innebär att företaget betalar en viss andel av årets vinst till anställda som tjänstgör under hela året. Om inga anställda lämnar företaget under året kommer totalt 3 procent av årets vinst att betalas ut som vinstandelar. Företaget bedömer att personalomsättningen kommer att minska betalningen till 2,5 procent av vinsten.

Företaget redovisar en skuld och en kostnad om 2,5 procent av vinsten.

19. Även om företaget inte har någon legal förpliktelse att betala bonus, kan det i vissa fall ha som praxis att göra det. I sådana fall har företaget en informell förpliktelse, eftersom företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala bonusen. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon bonus påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

20. Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sin legala eller informella förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan endast när

a) de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för fastställande av ersättningsbeloppet,

b) företaget fastställer det belopp som ska betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, eller

c) tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.

21. En förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan uppstår på grund av anställdas tjänstgöring och inte genom en transaktion med företagets ägare. Därför redovisar företaget inte ersättningar enligt vinstandels- och bonusplaner som vinstutdelning utan som en kostnad.

▼B

22. Om vinstandelar och bonus inte förfaller till betalning i sin helhet inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför tjänsterna utgör de övriga långfristiga ersättningar till anställda (se punkterna 126-131).

Upplysningar

23. Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Exempelvis krävs enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående,* upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter,* krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: DISTINKTIONEN MELLAN AVGIFTSBESTÄMDA PLANER OCH FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

24. I ersättningar efter avslutad anställning ingår bland annat

a) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, och

b) övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

Arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning kallas i denna standard planer för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget tillämpar denna standard på alla sådana arrangemang oberoende av om de innefattar bildandet av ett separat företag eller ej, som tar emot avgifter och betalar ersättningar.

25. Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller som förmånsbestämda planer beroende på planens ekonomiska innebörd enligt dess huvudregler och villkor. I avgiftsbestämda planer

a) är företagets legala eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Sålunda beror storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning på de avgifter som företaget (och eventuellt även den anställde) betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger, och

b) följaktligen är det den anställde som bär den aktuariella risken (att ersättningarna blir mindre än förväntat) och investeringsrisken (att de investerade tillgångarna kommer att vara otillräckliga för att ge de förväntade ersättningarna).

26. Exempel på fall då företagets förpliktelse inte är begränsad till den överenskomna avgiften är då företaget har en legal eller informell förpliktelse genom

a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet,

▼B

b) en garanterad avkastning på avgifterna, antingen indirekt via en plan eller direkt, eller

c) en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan en informell förpliktelse uppstå när företaget under en längre tid har ökat ersättningarna för tidigare anställda i takt med inflationen även då det inte funnits någon legal förpliktelse att göra detta.

27. I förmånsbestämda planer

a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda, och

b) bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risken (att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat) och investeringsrisken. Om det aktuariella utfallet eller den faktiska avkastningen på investeringen är sämre än förväntat kan företagets förpliktelse komma att öka.

28. I punkterna 29–42 nedan förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, statliga planer och försäkrade ersättningar.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

29. Företaget ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan utifrån planens regler, inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella reglerna. I de fall en plan, som omfattar flera arbetsgivare, är en förmånsbestämd plan ska företaget

a) redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen samt av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst, och

b) lämna de upplysningar som krävs i punkt 120A.

30. När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan ska företaget

a) redovisa planen enligt punkterna 44–46 som om den vore en avgiftsbestämd plan samt

b) lämna upplysning om

i) att planen är en förmånsbestämd plan, och

ii) skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget ska kunna redovisa planen som en förmånsbestämd plan, och

c) i den mån ett överskott eller underskott i planen kan påverka storleken av framtida avgifter, dessutom lämna upplysning om

i) storleken av detta överskott eller underskott, om sådan information finns tillgänglig,

▼B

ii) det sätt på vilket detta överskott eller underskott fastställts, och

iii) eventuella konsekvenser för företaget.

31. Ett exempel på en förmånsbestämd plan omfattande flera arbetsgivare är en plan där

a) planen finansieras som ett fördelningssystem med fortlöpande betalningar, som innebär att avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och att framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter, och

b) de anställdas ersättningar beror på deras tjänstgöringstid och de deltagande företagen inte har några realistiska möjligheter att lämna planen utan att betala avgifter för de ersättningar som de anställda intjänat fram till tidpunkten för utträdet. En sådan plan skapar en aktuariell risk för företaget. Om den slutliga kostnaden för intjänade ersättningar ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ är högre än väntat måste nämligen företaget antingen öka sina avgifter eller förmå de anställda att acceptera en minskning av ersättningarna. Därför är en sådan plan en förmånsbestämd plan.

32. När det finns tillräcklig information tillgänglig om en plan som omfattar flera arbetsgivare och som är en förmånsbestämd plan, redovisar företaget sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelse och av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst. I vissa fall kan det emellertid inträffa att företaget inte kan fastställa sin andel av planens finansiella ställning och resultat på ett sätt som är tillräckligt tillförlitligt för att kunna läggas till grund för redovisningen. Detta kan inträffa om

a) företaget inte har tillgång till information om planen som uppfyller kraven i denna standard, eller

b) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen.

I sådana fall redovisar företaget planen som om den vore en avgiftsbestämd plan och lämnar de ytterligare upplysningar som krävs i punkt 30.

▼B

32A. Det kan finnas en avtalsenlig överenskommelse, mellan planen som omfattar flera arbetsgivare och dess deltagare, som bestämmer hur planens överskott ska fördelas på deltagarna (eller underskottet finansieras). En deltagare i en plan som omfattar flera arbetsgivare, som innehåller en sådan överenskommelse enligt vilken planen redovisas som en avgiftsbestämd plan i enlighet med punkt 30 ska redovisa den tillgång eller skuld som uppkommer ur den avtalsenliga överenskommelsen samt den intäkt eller kostnad som blir följden i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

Exempel som illustrerar punkt 32A

Ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare som inte upprättar planvärderingar baserat på IAS 19. Företaget redovisar därför planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. En finansieringsvärdering som ej är utförd enligt IAS 19 visar ett underskott om 100 miljoner i planen. Planen har enligt avtal samtyckt till ett system av avgifter med arbetsgivare som deltar i planen, som kommer att eliminera skulden under de kommande fem åren. Företagets totala avgifter enligt avtalet är 8 miljoner.

Företaget redovisar en skuld för avgifterna justerade för pengars tidsvärde och en motsvarande kostnad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼M8

32B. Enligt IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* ska företaget redovisa, eller lämna upplysning om, vissa eventualförpliktelser. Eventualförpliktelser som är hänförliga till planer som omfattar flera arbetsgivare kan uppstå genom exempelvis

▼B

a) aktuariella förluster som hänför sig till andra företag i planen, till följd av att varje företag i planen har del i alla övriga deltagande företags aktuariella risker, eller

b) varje skyldighet att enligt planens villkor finansiera eventuella underskott i planen om andra företag lämnar denna.

33. Planer som omfattar flera arbetsgivare skiljer sig från gemensamt administrerade planer. En gemensamt administrerad plan är endast ett sammanförande av enskilda arbetsgivares planer för att de deltagande arbetsgivarna ska kunna slå samman sina tillgångar i investeringssyfte och minska kostnaden för förvaltning och administration. Däremot är ersättningsanspråken på de olika arbetsgivarna åtskilda och avser endast ersättningar till de egna anställda. Gemensamt administrerade planer medför inga särskilda redovisningsproblem, eftersom det finns lättillgänglig information för att behandla dem på samma sätt som enskilda arbetsgivares planer och eftersom sådana planer inte utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker förbundna med nuvarande och tidigare anställda i andra företag. Definitionerna i denna standard kräver att företaget klassificerar en gemensamt administrerad plan som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan i enlighet med villkoren i planen (inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella villkoren).

▼B

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan olika företag under samma bestämmande inflytande

34. Förmånsbestämda planer som delar risker mellan olika företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare.

34A. Ett företag som deltar i en sådan plan ska erhålla information om planen som helhet värderad i enlighet med IAS 19 baserat på antaganden som gäller planen i sin helhet. Om det finns ett avtal eller en angiven policy avseende debitering av den förmånsbestämda nettokostnaden för planen som helhet, värderad i enlighet med IAS 19, på enskilda koncernföretag, ska företaget i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, redovisa den debiterade förmånsbestämda nettokostnaden. Om det inte finns något sådant avtal eller policy, ska den förmånsbestämda nettokostnaden redovisas i de separata eller enskilda finansiella rapporterna för det koncernföretag som juridiskt är planens den arbetsgivare som är ansvarig för planen. De andra koncernföretagen ska, i de separata eller enskilda finansiella rapporterna, redovisa en kostnad som motsvarar den avgift de ska erlägga för perioden.

34B. Deltagande i en sådan plan är en transaktion med närstående för varje enskilt koncernföretag. Ett företag ska därför, i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, lämna följande upplysningar

a) avtal eller angiven policy för debitering av den förmånsbestämda kostnaden eller det faktum att en sådan policy inte finns.

b) den policy som används för att fastställa den avgift företaget ska betala.

c) om företaget redovisar en fördelning av den förmånsbestämda nettokostnaden i enlighet med punkt 34A, all information om planen i sin helhet i enlighet med punkterna 120–121.

d) om ett företag redovisar den avgift som ska betalas för perioden i enlighet med punkt 34A, information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i enlighet med punkterna 120A (b)–(e), (j), (n), (o), (q) och 121. De övriga upplysningskraven i punkt 120A tillämpas inte.

35. [Struken]

Statliga planer

36. Företaget ska redovisa en statlig plan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare (se punkterna 29 och 30).

37. Statliga planer bildas genom lagstiftning för att omfatta alla företag (eller alla företag i en viss kategori, exempelvis en viss bransch) och administreras av statliga eller regionala myndigheter eller andra organ (exempelvis fristående organ som skapats speciellt för detta ändamål) som det rapporterande företaget inte kan kontrollera eller ha inflytande över. Vissa planer som bildats av företag lämnar både obligatoriska ersättningar, som annars skulle ha täckts av en statlig plan, och frivilliga tillkommande ersättningar. Sådana planer är inte statliga planer.

▼B

38. Statliga planer betecknas som förmånsbestämda eller avgiftsbestämda till sin karaktär, baserat på företagets förpliktelser enligt planen. Många statliga planer finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, där avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter. I de flesta statliga planer har dock företaget inga legala eller informella förpliktelser att betala dessa framtida ersättningar, utan dess enda förpliktelse är att erlägga avgifterna vartefter de förfaller till betalning. Om företaget upphör att ha anställda som omfattas av den statliga planen kommer det inte att ha någon förpliktelse att betala ersättningar som intjänats av dess egna anställda under tidigare år. Statliga planer är därför vanligtvis avgiftsbestämda planer. I de sällsynta fall en statlig plan är en förmånsbestämd plan tillämpar företaget dock vad som anges i punkterna 29 och 30.

Försäkrade ersättningar

39. Företaget kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget ska behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en legal eller informell förpliktelse att antingen

a) betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller

b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande period och tidigare perioder.

Om företaget har kvar en sådan legal eller informell förpliktelse, ska företaget behandla planen som en förmånsbestämd plan.

40. De ersättningar som försäkras via ett försäkringsavtal behöver inte ha ett direkt eller automatiskt samband med företagets förpliktelse beträffande ersättningar till anställda. Planer för ersättningar efter avslutad anställning som innefattar försäkringsavtal är föremål för samma distinktion mellan redovisning och finansiering som andra fonderade planer.

41. I de fall företaget finansierar en förpliktelse beträffande ersättningar efter avslutad anställning genom att teckna en försäkring enligt vilken företaget (antingen direkt, indirekt genom planen, genom det sätt på vilket framtida premier fastställs eller genom en närståenderelation med försäkringsgivaren) har kvar en legal eller informell förpliktelse betyder betalningen av premierna inte att det föreligger ett avgiftsbestämt arrangemang. Därav följer att företaget

a) redovisar ett försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 som en förvaltningstillgång, och

b) redovisar andra försäkringsbrev som rättigheter till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 104A).

▼B

42. I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon legal eller informell förpliktelse att täcka eventuella förluster på försäkringsbrevet, har företaget ingen förpliktelse att betala ersättningar till de anställda och försäkringsgivaren har ensam ansvaret för att betala ersättningarna. Betalningen av fastställda premier enligt sådana avtal utgör i allt väsentligt en reglering av hela eller del av förpliktelsen avseende ersättningar till anställda. Följaktligen har företaget inte längre någon tillgång eller skuld. Därför behandlar företaget sådana betalningar som avgifter till en avgiftsbestämd plan.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

43. Redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad, eftersom det rapporterande företagets förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget ska bidra med för den aktuella perioden. Följaktligen krävs det inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna utan diskontering, utom i de fall de inte i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför tjänsterna.

Redovisning och värdering

44. När en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot dessa tjänster

a) som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter. Om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före ►**M5** rapportperiodens slut ◄ ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida betalningar eller en kontant återbetalning, och

b) Som en kostnad, såvida inte någon annan IAS kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, *Varulager* och IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*).

45. När avgifter till en avgiftsbestämd plan inte i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför tjänsterna, ska avgifterna diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.

Upplysningar

46. Företaget ska lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.

47. I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

▼B

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

48. Redovisningen av förmånsbestämda planer är komplicerad, eftersom det krävs aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen och kostnaden och eftersom det kan uppstå aktuariella vinster och förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna till diskonterade värden, eftersom de kan komma att regleras många år efter att de anställda utfört tjänsterna.

Redovisning och värdering

49. Förmånsbestämda planer kan vara ofonderade eller helt eller delvis fonderade genom avgifter från företaget, och ibland dess anställda, till ett företag, eller fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på fondens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga (och villighet) att täcka underskott i fondens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt de aktuariella risker och de investeringsrisker som är förbundna med planen. Följaktligen överensstämmer inte den kostnad som redovisas för en förmånsbestämd plan nödvändigtvis med den avgift som betalas för perioden.

50. Redovisningen av förmånsbestämda planer innefattar att företaget

a) använder aktuariella metoder för att göra en tillförlitlig beräkning av det ersättningsbelopp som de anställda har tjänat i utbyte mot sina tjänster under innevarande period och tidigare perioder. Detta kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som faller på innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 67 till 71) och gör bedömningar (aktuariella antaganden) av demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida ökningar av löner och sjukvårdskostnader) vilka påverkar kostnaden för ersättningen (se punkterna 72–91),

b) diskonterar detta ersättningsbelopp genom att använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 64–66),

c) fastställer det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 102–104),

d) fastställer det totala beloppet för aktuariella vinster och förluster och hur stor del av detta belopp som ska redovisas (se punkterna 92–95),

e) fastställer den kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder som uppstår då en plan har inrättats eller ändrats (se punkterna 96–101), och

f) fastställer den vinst eller förlust som uppstår (se punkterna 109–115) på grund av att en plan har reducerats eller reglerats.

Om företaget har flera förmånsbestämda planer tillämpar företaget ovannämnda förfarande för varje väsentlig plan för sig.

▼B

51. I vissa fall kan skattningar, medelvärden och beräkningsmässiga genvägar ge tillförlitliga närmevärden för de detaljerade beräkningar som beskrivs i denna standard.

Redovisning av en informell förpliktelse

52. Företaget ska inte endast redovisa sina legala förpliktelser enligt de formella villkoren i en förmånsbestämd plan, utan även de informella förpliktelser som uppstår på grund av företagets praxis. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

53. De formella villkoren för en förmånsbestämd plan kan tillåta att företaget säger upp sina förpliktelser enligt planen. Det är dock vanligtvis svårt för företaget att upphäva en plan om det vill behålla sina anställda. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen baseras därför redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning på att ett företag som för närvarande utlovar sådana ersättningar också kommer att fortsätta att göra detta under de anställdas återstående tjänstgöringstid.

▼M5

Rapport över finansiell ställning

▼B

54. Det belopp som redovisas som en förmånsbestämd skuld ska vara nettot av

a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ (se punkt 64),

b) plus eventuella aktuariella vinster (minus eventuella aktuariella förluster) som inte redovisas på grund av vad som anges i punkterna 92 och 93,

c) minus eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte redovisas (se punkt 96),

d) minus det verkliga värdet ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras (se punkterna 102–104).

55. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av bruttoförpliktelsen före avdrag av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.

56. Företaget ska fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar med tillräcklig regelbundenhet, så att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte väsentligt skiljer sig från vad som skulle ha fastställts ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

57. Denna standard uppmuntrar, men kräver inte, att företaget anlitar en behörig aktuarie för värderingen av alla väsentliga förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Av praktiska skäl kan företaget låta göra en detaljerad beräkning av förpliktelserna före ►M5 rapportperiodens slut ◄. Resultaten av denna beräkning uppdateras dock med hänsyn till eventuella väsentliga transaktioner och andra väsentliga förändringar av förhållanden (inklusive ändrade marknadspriser och räntesatser) fram till ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

58. Det belopp som fastställs enligt punkt 54 kan vara negativt (en tillgång). Företaget ska värdera denna tillgång till det lägsta av följande belopp

a) det belopp som fastställs enligt punkt 54, och

b) summan av

i) ackumulerade oredovisade aktuariella förluster netto och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkterna 92, 93 och 96), och

ii) nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen. Nuvärdet av dessa ekonomiska fördelar ska fastställas med den diskonteringssats som anges i punkt 78.

58A. Tillämpningen av punkt 58 ska inte resultera i att en vinst redovisas endast som följd av en aktuariell förlust eller kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder i innevarande period eller i att en förlust redovisas endast som följd av en aktuariell vinst i innevarande period. Företaget ska därför omedelbart redovisa, enligt punkt 54, följande, i den mån posterna uppkommer när den förmånsbestämda tillgången fastställs i enlighet med punkt 58 (b):

a) Aktuariella nettoförluster för innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period i den mån de överstiger eventuell minskning av nuvärdet av de ekonomiska fördelar som anges i punkt 58 (b) (ii). Om det inte skett en förändring eller ökning av nuvärdet av de ekonomiska fördelarna ska de aktuariella nettoförlusterna för innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period redovisas i sin helhet omedelbart enligt punkt 54.

b) Aktuariella nettovinster för innevarande period efter avdrag för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period i den mån de överstiger eventuell ökning av nuvärdet av de ekonomiska fördelar som anges i punkt 58 (b) (ii). Om det inte skett en förändring eller minskning av nuvärdet av de ekonomiska fördelarna ska de aktuariella nettovinsterna för innevarande period efter avdrag för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder för innevarande period redovisas i sin helhet direkt enligt punkt 54.

58B. Punkt 58A ska tillämpas av ett företag när det uppvisar, vid redovisningsperiodens början eller slut, ett överskott ([1]) i en förmånsbestämd plan och inte kan, baserat på planens aktuella villkor, återvinna detta överskott i sin helhet via återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter till planen. I sådana fall kommer kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och aktuariella förluster som uppkommer under perioden, för vilka redovisningen skjuts upp enligt punkt 54, att öka det belopp som anges i punkt 58 (b) (i). I det fall ökningen inte kvittas mot en lika stor minskning av nuvärdet av de ekonomiska fördelar som uppfyller kraven på redovisning enligt punkt 58 (b) (ii), kommer den nettosumma som anges enligt punkt 58 (b) att öka, och därmed leda till en redovisad vinst. Punkt 58A tillåter inte redovisning av en vinst under dessa omständigheter. Motsatta effekten uppstår för de aktuariella vinster som uppkommer under perioden, för vilka redovisningen skjuts upp enligt punkt 54, i den mån de aktuariella vinsterna minskar ackumulerade oredovisade aktuariella förluster. Punkt 58A tillåter inte redovisning av en förlust under dessa omständigheter. Exempel på tillämpningen av denna punkt finns i bilaga C.

([1]) Ett överskott är det belopp med vilket förvaltningstillgångarnas verkliga värde överstiger nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

▼B

59. En tillgång kan uppstå i de fall en förmånsbestämd plan visar ett överskott i sin finansiering eller i vissa fall när aktuariella vinster redovisas. Företaget redovisar en tillgång i sådana fall eftersom

a) företaget kontrollerar en resurs som utgörs av möjligheten att använda överskottet till att skapa framtida fördelar,

b) denna kontroll är ett resultat av tidigare händelser (avgifter som företaget betalt och tjänster som den anställde utfört), och

c) framtida ekonomiska fördelar är tillgängliga för företaget i form av minskningar av framtida avgifter eller kontant återbetalning, antingen direkt till företaget eller indirekt till en annan plan som har underskott.

60. Begränsningarna i punkt 58 (b) åsidosätter inte vad standarden anger om fördröjd redovisning av vissa aktuariella förluster (se punkterna 92 och 93) och vissa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkt 96), i annan mån än vad som anges i punkt 58A. Begränsningarna åsidosätter dock övergångsbestämmelsen i punkt 155 (b). Enligt punkt 120A (f) (iii) ska företaget lämna upplysning om eventuella belopp som inte redovisats som tillgång på grund av begränsningen i punkt 58 (b).

Exempel som illustrerar punkt 60

En förmånsbestämd plan har följande kännetecken:

Förpliktelsens nuvärde	1 100
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	- 1 190
	- 90
Oredovisade aktuariella förluster	- 110
Oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	- 70
Oredovisad del av ökningen av skulden vid den tidpunkt då Standard under paragraf 155 (b) började tillämpas	- 50
Negativt belopp fastställt enligt punkt 54	- 320
Nuvärdet av tillgängliga framtida återbetalningar och minskningar av framtida avgifter till planen	90
Begränsningsbeloppet enligt punkt 58 (b) beräknas på följande sätt:	
Oredovisade aktuariella förluster	*110*
Oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	*70*
Nuvärdet av tillgängliga framtida återbetalningar och minskningar av framtida avgifter till planen	*90*
Begränsningsbelopp	*270*

270 är mindre än 320. Därför redovisar företaget en tillgång om 270 och lämnar upplysning om att begränsningsregeln har minskat tillgångens redovisade värde med 50 (se punkt 120 (f) (iii)).

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

61. Ett företag ska redovisa nettot av följande belopp i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, utom till den del någon annan standard kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar

a) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 63 till 91).

b) Räntekostnader (se punkt 82).

c) den förväntade avkastningen på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105–107) och på varje rätt till ersättning (se punkt 104A),

d) aktuariella vinster och förluster, enligt vad som krävs i enlighet med företagets redovisningsprinciper (se punkterna 92–93D),

e) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkt 96),

f) effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110), och

g) effekten av begränsningsregeln i punkt 58 (b), såvida den inte redovisas utanför ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ i enlighet med punkt 93C.

62. Andra standarder kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom lager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2 och IAS 16). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet innefattar tillämplig andel av de komponenter som räknas upp i punkt 61.

Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period

63. Den slutliga kostnaden för en förmånsbestämd plan kan påverkas av många faktorer, såsom slutlöner, personalomsättning och livslängd, sjukvårdskostnadernas utveckling samt, för en fonderad plan, avkastningen på förvaltningstillgångarna. Den slutliga kostnaden för planen är osäker och denna osäkerhet kan förväntas bestå under lång tid. För att beräkna nuvärdet av förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning och tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är det nödvändigt att

a) använda en aktuariell beräkningsmetod (se punkterna 64–66),

b) fördela ersättningarna på tjänsteperioderna (se punkterna 67–71), och

c) göra aktuariella antaganden (se punkterna 72–91).

Aktuariell beräkningsmetod

64. Företaget ska använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, de tillhörande kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

▼B

65. Projected Unit Credit Method (som ibland kallas ”accrued benefit method pro-rated on service” eller ”benefit/years of service method”) innebär att varje tjänstgöringsperiod anses ge upphov till en tillkommande enhet av den totala slutliga förpliktelsen (se punkterna 67–71) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ (se punkterna 72–91).

Exempel som illustrerar punkt 65

En klumpsumma betalas när tjänstgöringen upphör. Den uppgår till 1 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Lönen år 1 är 10 000 och den antas växa med 7 procent (räknat på föregående års lön) per år. Den diskonteringssats som används är 10 procent per år. Följande tabell visar hur förpliktelsen byggs upp för en anställd som förväntas lämna företaget i slutet av år 5, under förutsättning att det inte sker några ändringar av de aktuariella antagandena. För enkelhetens skull bortses i detta exempel från den extra justering som krävs för att återspegla möjligheten att anställda lämnar företaget tidigare eller senare än beräknat.

År	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Ersättning hänförlig till:					
— tidigare år	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— innevarande år (1 procent av slutlönen)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— innevarande och tidigare år	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Ingående förpliktelse	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Ränta 10 procent	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande år	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Utgående förpliktelse	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Anmärkning:

1. *Den ingående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som är hänförlig till tidigare år.*
2. *Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande år.*
3. *Den utgående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande och tidigare år.*

66. ►M5 Företaget diskonterar hela förpliktelsen avseende ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förfaller till betalning inom tolv månander från rapportperiodens slut. ◄

Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder

67. När företaget fastställer nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, ska detta ske genom att ersättningarna på tjänsteperioder fördelas enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år, ska emellertid företaget fördela ersättningarna linjärt från och med

a) den tidpunkt då den anställdes tjänstgöring först medför ersättningar enligt planen (vare sig ersättningarna är avhängiga av fortsatt tjänstgöring eller ej) till och med

▼B

b) den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna enligt planen, bortsett från ökningar till följd av lönehöjningar.

68. Enligt Projected Unit Credit Method ska företaget fördela ersättningarna på innevarande period (för att fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period) och innevarande och tidigare perioder (för att fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser). Företaget fördelar ersättningarna på de perioder då förpliktelsen att lämna ersättningar efter avslutad anställning uppstår. Denna förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster i utbyte mot ersättningar efter avslutad anställning som företaget förväntar sig att betala under framtida rapporteringsperioder. Aktuariella metoder innebär att företaget kan beräkna förpliktelsen med tillräckligt stor tillförlitlighet för att en skuld ska kunna redovisas.

Exempel som illustrerar punkt 68

1. En förmånsbestämd plan betalar en klumpsumma om 100 för varje tjänsteår, vilken utbetalas vid pensioneringen.

   En ersättning om 100 fördelas på varje år. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av 100. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av 100, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till ►**M5** *rapportperiodens slut* ◄.

   Om ersättningen ska betalas ut omedelbart när den anställde lämnar företaget tar det hänsyn till, vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, den tidpunkt vid vilken den anställde beräknas lämna företaget. På grund av diskonteringseffekten kommer således dessa belopp att vara mindre än de belopp som skulle ha fastställts om den anställde lämnat företaget ►**M5** *vid rapportperiodens slut* ◄.

2. En plan tillhandahåller en månatlig pension om 0,2 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Pensionen betalas från 65 års ålder.

   På varje tjänsteår fördelas en ersättning som är lika med nuvärdet, vid den förväntade pensioneringstidpunkten, av en månatlig pension som uppgår till 0,2 procent av den beräknade slutlönen och som ska betalas från den förväntade pensioneringstidpunkten till den förväntade dödsdagen. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av denna ersättning. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av de månatliga pensionsutbetalningarna (0,2 procent av slutlönen, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till ►**M5** *rapportperiodens slut* ◄*). Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen diskonteras, eftersom pensionsbetalningarna börjar vid 65 års ålder.*

69. Anställdas tjänstgöring ger upphov till en förpliktelse enligt en förmånsbestämd plan även om ersättningarna beror på framtida anställning (de är med andra ord ej intjänade). Anställdas tjänstgöring innan ersättningen blir intjänad ger upphov till en informell förpliktelse, eftersom omfattningen av de framtida tjänster som en anställd måste utföra innan denne får rätt till ersättningen minskar vid varje ►**M5** efterföljande rapportperiods slut ◄. När företaget beräknar sin förmånsbestämda förpliktelse beaktas sannolikheten att vissa anställda inte kommer att uppfylla

▼B

kraven för att få ersättningarna. Även om vissa ersättningar efter avslutad anställning, exempelvis ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning, bara betalas ut om en viss händelse inträffar efter det att den anställde slutat sin anställning, skapas på liknande sätt en förpliktelse när den anställde utför tjänster som ger rätt till ersättningen om händelsen inträffar. Sannolikheten för att händelsen inträffar påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek, men avgör inte huruvida förpliktelsen föreligger.

Exempel som illustrerar punkt 69

1. I en plan utbetalas en ersättning om 100 för varje tjänsteår. Ersättningen blir intjänad efter tio års tjänstgöring.

   En ersättning om 100 fördelas på varje år. Under vart och ett av de första tio åren beaktas vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och vid beräkningen av förpliktelsens nuvärde sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst.

2. I en plan utbetalas en ersättning om 100 för varje tjänsteår, förutom för tjänstgöring före 25 års ålder. Ersättningarna blir intjänade omedelbart.

   Ingen ersättning fördelas på tjänstgöring före 25 års ålder, eftersom tjänstgöring dessförinnan inte medför några ersättningar (varken villkorade eller icke villkorade). En ersättning om 100 fördelas på varje efterföljande år.

70. Förpliktelsen ökar fram till den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte medför någon väsentlig ökning av ersättningarna. Därför fördelas alla ersättningar på perioder som slutar vid eller före denna tidpunkt. Ersättningarna fördelas på de enskilda redovisningsperioderna enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år fördelas emellertid ersättningarna linjärt till och med den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna. Detta beror på att den anställdes tjänstgöring under perioden i dess helhet slutligen leder till ersättningar på denna högre nivå.

Exempel som illustrerar punkt 70

1. I en plan utbetalas en klumpsumma om 1 000 som blir intjänad efter tio års tjänstgöring. Planen betalar inga ytterligare ersättningar för efterföljande tjänstgöring.

   En ersättning om 100 (1 000 dividerat med tio) fördelas på vart och ett av de första tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år under de första tio åren beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst. Ingen ersättning fördelas på efterföljande år.

2. I en plan utbetalas en klumpsumma om 2 000 till alla anställda som fortfarande är anställda vid 55 års ålder efter tjugo års tjänstgöring, eller som fortfarande är anställda vid 65 års ålder, oavsett tjänstgöringstid.

▼B

För anställda som anställs i företaget före 35 års ålder börjar tjänstgöringen leda till ersättningar enligt planen först vid 35 års ålder (en anställd skulle kunna lämna företaget vid 30 års ålder och komma tillbaka vid 33 års ålder utan att ersättningsbeloppet eller tiden för intjänandet påverkas). Ett villkor för dessa ersättningar är fortsatt tjänstgöring. Tjänstgöring efter 55 års ålder leder inte heller till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 (2 000 dividerat med 20) på varje år från 35 års ålder till 55 års ålder.

För dem som anställs i företaget när de är mellan 35 och 45 år, kommer mer än tjugo års tjänstgöring inte att leda till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 (2 000 dividerat med 20) på vart och ett av de första tjugo åren.

För en person som anställs i företaget vid 55 års ålder leder mer än tio års tjänstgöring inte till någon väsentligt högre ersättning. För en sådan anställd fördelar företaget en ersättning om 200 (2 000 dividerat med 10) på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och av förpliktelsens nuvärde beaktas för alla anställda sannolikheten att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden.

3. En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 40 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Enligt planens formel för beräkning av ersättningar fördelar företaget 4 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (40 procent dividerat med tio) på vart och ett av de första tio åren och 1 procent (10 procent dividerat med tio) på vart och ett av de därpå följande tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under respektive år beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden för att bli berättigade till hela ersättningen eller delar därav. Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

4. En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 10 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Tjänstgöring under senare år leder till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år. För anställda som förväntas lämna företaget efter tjugo år eller mer fördelar företaget därför ersättningarna linjärt enligt punkt 68. Tjänstgöring efter tjugo år leder inte till väsentligt högre ersättningsbelopp. Därför utgör den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tjugo åren 2,5 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (50 procent dividerat med 20).

▼B

För anställda som förväntas lämna företaget efter tio men före tjugo tjänsteår är den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tio åren 1 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna. För dessa anställda fördelas inga ersättningar på tjänstgöringen mellan slutet av det tionde året och den beräknade tidpunkt då de anställda lämnar företaget.

Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

71. I de fall ersättningsbeloppet för vart och ett av tjänsteåren är en konstant andel av slutlönen kommer framtida löneökningar att påverka det belopp som krävs för att reglera den förpliktelse som föreligger beträffande tjänstgöring före ►M5 rapportperiodens slut ◄, men löneökningarna skapar inte någon tillkommande förpliktelse. Därför

a) anses, vid tillämpningen av punkt 67 (b), löneökningar inte leda till ytterligare ersättningar, även om ersättningsbeloppet beror på slutlönen, och

b) är det ersättningsbelopp som fördelas på varje period en fast andel av den lön som ersättningen är knuten till.

Exempel som illustrerar punkt 71

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder.

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder. Detta är den tidpunkt då ytterligare tjänstgöring inte leder till någon väsentligt större ersättning enligt planen. Inga ersättningar fördelas på tjänstgöringsår efter denna ålder.

Aktuariella antaganden

72. Aktuariella antaganden ska vara neutrala och ömsesidigt förenliga.

73. Aktuariella antaganden är företagets bästa bedömning av de faktorer som avgör den slutliga kostnaden för att lämna ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella antaganden omfattar:

a) Demografiska antaganden om framtida karakteristika hos nuvarande och tidigare anställda (och deras anhöriga) som är berättigade till ersättningar. Demografiska antaganden omfattar:

   i) livslängd, både under och efter anställningen,

   ii) personalomsättning samt omfattningen av arbetsoförmåga och förtidspensionering,

   iii) andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som har anhöriga som blir berättigade till ersättningar, och

   iv) utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen, och

b) finansiella antaganden. Dessa rör bland annat

   i) diskonteringssatsen (se punkterna 78–82),

▼B

ii) framtida löne- och ersättningsnivåer (se punkterna 83–87),

iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnaden för att administrera ersättningskrav och utbetalningar (se punkterna 88–91), om denna kostnad är väsentlig, och

iv) den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar (se punkterna 105–107).

74. Aktuariella antaganden är neutrala om de varken är oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.

75. Aktuariella antaganden är ömsesidigt förenliga om de återspeglar det ekonomiska sambandet mellan faktorer såsom inflation, löneökningstakt, avkastning på förvaltningstillgångar och diskonteringssatser. Detta innebär exempelvis att alla antaganden som beror på en viss inflationstakt under en viss framtida period (såsom antaganden om räntenivåer och löne- och ersättningsökningar) utgår från samma inflationstakt under denna period.

76. Företaget fastställer diskonteringssatsen och andra finansiella antaganden i nominella tal, såvida inte bedömningar i reala (inflationsjusterade) tal är mer tillförlitliga, exempelvis för ett höginflationsland (se IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*) eller i de fall ersättningen är indexreglerad och det finns en fungerande marknad för indexreglerade obligationer i samma valuta och med samma löptid.

77. Finansiella antaganden ska utgå från marknadens förväntningar ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna ska regleras.

Aktuariella antaganden: diskonteringssats

78. Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning ska fastställas genom hänvisning till den ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. I länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer ska den marknadsmässiga avkastningen (►**M5** vid rapportperiodens slut ◄) på statsobligationer användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna ska vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

79. Diskonteringssatsen är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidsvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringssatsen inte den företagsspecifika kreditrisk som bärs av företagets fordringsägare och inte heller risken att den framtida utvecklingen kan komma att avvika från de aktuariella antagandena.

80. Diskonteringssatsen återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig diskonteringssats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa ska betalas i.

▼B

81. I vissa fall finns det inte någon fungerande marknad för obligationer med en löptid som är tillräckligt lång för att motsvara den beräknade förfallotiden för alla betalningarna. I sådana fall diskonterar företaget betalningar med kortare förfallotid med aktuella marknadsräntor för obligationer med motsvarande löptid och uppskattar diskonteringssatsen för förpliktelser med längre förfallotid genom att extrapolera aktuella marknadsräntor längs avkastningskurvan. Det sammanlagda nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är sannolikt inte särskilt känsligt för den diskonteringssats som används för den del av ersättningarna som ska betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.

82. Räntekostnaden beräknas genom att diskonteringssatsen i början av perioden multipliceras med nuvärdet av den genomsnittliga förmånsbestämda förpliktelsen under perioden, beräknad med hänsyn till eventuella väsentliga förändringar i förpliktelsen. Förpliktelsens nuvärde kan skilja sig från den skuld som redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ eftersom skulden redovisas efter avdrag för det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar och eftersom vissa aktuariella vinster och förluster samt vissa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder inte redovisas omedelbart. (I bilaga A förklaras bland annat beräkningen av räntekostnaden.)

Aktuariella antaganden: löner, ersättningar och sjukvårdskostnader

83. Förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning ska värderas med hänsyn till

a) uppskattade framtida löneökningar,

b) de ersättningar som anges i villkoren för planen (eller som följer av eventuella informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄, och

c) uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, dock endast om antingen

i) dessa förändringar var beslutade före ►**M5** rapportperiodens slut ◄, eller

ii) tidigare erfarenheter eller andra tillförlitliga tecken tyder på att dessa statliga ersättningar kommer att ändras på ett förutsägbart sätt, exempelvis i takt med framtida förändringar av den allmänna prisnivån eller den allmänna lönenivån.

84. Uppskattningar av framtida löneökningar tar hänsyn till inflation, tjänstetid, befordran och andra relevanta faktorer, såsom utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden.

85. Om en plans formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) kräver att företaget ändrar ersättningarna under framtida perioder beaktas detta vid värderingen av förpliktelsen. Så är exempelvis fallet när

a) företaget under en längre tid har ökat ersättningarna, exempelvis för att mildra effekterna av inflationen, och det inte finns några tecken på att denna praxis kommer att ändras i framtiden, eller

b) när företaget redan har redovisat aktuariella vinster och företaget är förpliktigat, antingen enligt planens formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller enligt lagstiftning, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen (se punkt 98 (c)).

▼B

86. Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Sådana förändringar medför

a) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen, och

b) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande och efterföljande perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster efter förändringen.

87. Vissa ersättningar efter avslutad anställning är kopplade till olika faktorer, såsom nivån för statliga ersättningar efter avslutad anställning eller statlig sjukvård. Vid värderingen av dessa ersättningar beaktas väntade förändringar av faktorerna, baserat på tidigare erfarenheter och andra tillförlitliga belägg.

88. Antaganden om sjukvårdskostnader ska beakta uppskattade framtida kostnadsförändringar både på grund av allmän inflation och särskilda förändringar av sjukvårdskostnader.

89. Värderingen av ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning kräver antaganden om nivån på och förekomsten av framtida ersättningskrav samt om kostnaden för att tillmötesgå dessa krav. Företaget uppskattar framtida sjukvårdskostnader utifrån historik över sina egna erfarenheter, vid behov kompletterade med historik från andra företag, försäkringsföretag, sjukvårdsorgan eller andra källor. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas effekterna av tekniska framsteg, förändringar i nyttjandegrad och tillhandahållande av hälsovård samt förändringar av hälsotillståndet hos dem som omfattas av planen.

90. Omfattningen och storleken på ersättningskraven påverkas av de anställdas (och deras anhörigas) ålder, hälsotillstånd och kön och kan påverkas av andra faktorer, exempelvis geografiskt läge. Därför justeras historiken i den mån populationens demografiska sammansättning avviker från den population som historiken bygger på. Historiken justeras också i de fall det finns tillförlitliga belägg för att den tidigare trenden inte kommer att fortsätta.

91. Vissa planer för hälsovård efter avslutad anställning kräver att de anställda bidrar till de sjukvårdskostnader som planen täcker. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas sådana eventuella avgifter, baserat på planens villkor ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ (eller baserat på eventuella informella förpliktelser som går utöver dessa villkor). Förändringar i avgifterna från anställda medför kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller, i förekommande fall, reduceringar. Kostnaden för att tillmötesgå ersättningskraven kan eventuellt minskas genom ersättningar från statliga eller andra sjukvårdsorgan (se punkterna 83 (c) och 87).

Aktuariella vinster och förluster

92. När företaget beräknar sin förmånsbestämda skuld i enlighet med punkt 54 ska det, enligt punkt 58A, redovisa en andel (som anges i punkt 93) av sina aktuariella vinster och förluster som intäkt eller kostnad om nettobeloppet av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster och förluster vid slutet av den föregående rapporteringsperioden översteg det högre värdet av

a) 10 procent av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen vid den tidpunkten (före avdrag av förvaltningstillgångar), och

▼B

b) 10 procent av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar vid den tidpunkten.

Dessa gränsvärden ska beräknas och tillämpas separat på respektive förmånsbestämda plan.

93. Den andel aktuariella vinster och förluster som ska redovisas för varje förmånsbestämd plan utgörs av det överskott som fastställs i enlighet med punkt 92 dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen. Ett företag kan emellertid införa en annan systematisk metod som leder till snabbare redovisning av aktuariella vinster och förluster, förutsatt att denna metod tillämpas konsekvent från period till period. Sådana systematiska metoder får tillämpas även om de aktuariella vinsterna och förlusterna ligger inom de gränsvärden som anges i punkt 92.

►M5 93A. Om, enligt vad som är tillåtet enligt punkt 93, ett företag inför en princip där det redovisar aktuariella vinster och förluster i den period där de inträffar, kan det redovisa dem i övrigt totalresultat, enligt punkterna 93B–93D, förutsatt att ◄ det gör det för

a) samtliga dess förmånsbestämda planer, och

b) samtliga dess aktuariella vinster och förluster.

▼M5

93B. Aktuariella vinster och förluster som redovisas i övrigt totalresultat enligt vad som tillåts i punkt 93A ska redovisas i rapporten över totalresultat.

93C. Ett företag som redovisar aktuariella vinster och förluster enligt punkt 93A ska också redovisa varje justering som uppkommer på grund av begränsningsregeln i punkt 58 (b) i övrigt totalresultat.

93D. Aktuariella vinster och förluster samt justeringar som uppkommer på grund av begränsningsregeln i 58 (b), som har redovisats i övrigt totalresultat, ska omedelbart redovisas i balanserade vinstmedel. De ska inte omklassificeras till resultatet i en efterföljande period.

▼B

94. Aktuariella vinster och förluster kan härröra från ökningar eller minskningar av antingen nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse eller det verkliga värdet av eventuella tillhörande förvaltningstillgångar. Aktuariella vinster och förluster kan bland annat ha följande orsaker:

a) Oväntat höga eller låga tal för personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller ökningar av löner (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

b) Effekter av förändringar i uppskattningarna av framtida personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller av ökningar av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

c) Effekter av ändringar av diskonteringssatsen.

d) Skillnader mellan den verkliga och den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna (se punkterna 105–107).

▼B

95. På lång sikt kan aktuariella vinster och förluster komma att uppväga varandra. Därför kan uppskattningar av förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning uppfattas som ett intervall (eller en ”korridor”) kring den bästa uppskattningen. Ett företag får, men behöver inte, redovisa aktuariella vinster och förluster som ligger inom detta intervall. Denna standard har som minimikrav att företaget redovisar en viss angiven andel av de aktuariella vinster och förluster som ligger utanför en ”korridor” om plus eller minus 10 procent. (I bilaga A förklaras bland annat behandlingen av aktuariella vinster och förluster.) Denna standard tillåter också systematiska metoder för snabbare redovisning av dessa vinster och förluster, förutsatt att metoderna uppfyller de villkor som är fastställda i punkt 93. Sådana tillåtna metoder omfattar exempelvis omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster, både innanför och utanför ”korridoren” I punkt 155 (b) (iii) förklaras behovet av att beakta eventuell oredovisad del av ingångsskulden vid redovisning av efterföljande aktuariella vinster.

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder

96. När företaget beräknar sin förmånsbestämda skuld enligt punkt 54 ska, i enlighet med punkt 58A, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas som en kostnad linjärt fördelad över genomsnittsperioden tills ersättningarna blir intjänade. I den mån ersättningarna är intjänade omedelbart efter det att en förmånsbestämd plan införts eller ändrats ska företaget omedelbart redovisa kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

▼M8

97. Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder uppstår när företaget inför en förmånsbestämd plan som innebär att ersättning ska utgå för tidigare tjänstgöring eller ändrar de ersättningar som ska betalas för tjänstgöring under tidigare perioder enligt en befintlig förmånsbestämd plan. Sådana ändringar sker i utbyte mot anställdas tjänstgöring under tiden fram till dess att ersättningarna i fråga har blivit oantastbara. Kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder fördelas därför över tiden fram till dess att ersättningarna blivit oantastbara, trots att kostnaden avser anställdas tjänstgöring under tidigare perioder. Kostnaden avseende tjänstgöring under tidigare perioder beräknas som den förändring av den förmånsbestämda skulden som uppstår vid ovannämnda införande eller ändring (se punkt 64). En negativ kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder uppstår när företaget förändrar den ersättning som ska utgå för tidigare tjänstgöring så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen minskar.

▼B

Exempel som illustrerar punkt 97

Ett företag har en pensionsplan som lämnar en pension om 2 procent av slutlönen för varje tjänsteår. Ersättningarna blir intjänade efter fem tjänsteår. Den 1 januari 20X5 förbättrar företaget pensionen till 2,5 procent av slutlönen för varje tjänsteår med början från och med den 1 januari 20X1. Vid tidpunkten för förbättringen uppgår nuvärdet av de tillkommande ersättningarna för tjänstgöring från den 1 januari 20X1 till den 1 januari 20X5 till följande belopp:

Anställda med minst 5 tjänsteår den 1 januari 20X5	150
Anställda med högst 5 tjänsteår den 1 januari 20X5 (genomsnittlig period innan ersättningarna är intjänade: tre år)	120
	270

▼B

Företaget redovisar omedelbart 150, eftersom dessa ersättningar redan är intjänade. Företaget redovisar 120 linjärt fördelade över tre år från och med den 1 januari 20X5.

▼M8

98. Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder innefattar inte:

(a) Effekter av skillnader mellan faktiska och tidigare antagna löneökningar på förpliktelsen att betala ersättningar för tjänster utförda under tidigare perioder (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar den beräknade framtida löneutvecklingen).

(b) Under- och överskattningar av skönsmässiga pensionsökningar när företaget har en informell förpliktelse att bevilja sådana ökningar (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar sådana ökningar).

(c) Uppskattningar av ökningar av ersättningarna som härrör från aktuariella vinster som har redovisats om företaget är skyldigt, enligt planens formella villkor (eller en informell förpliktelse som går utöver dessa villkor) eller enligt lag, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen, även om ökningen av ersättningen ännu inte formellt har beviljats (den ökning av förpliktelsen som blir resultatet utgör en aktuariell förlust och inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, se punkt 85 (b)).

(d) Ökningar av oantastbara ersättningar när antastbara ersättningar övergår till att bli oantastbara (det finns ingen kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de uppskattade kostnaderna för ersättningen redovisades som kostnader då tjänsterna utfördes).

(e) Effekter av ändringar i planen som minskar ersättningarna för framtida tjänster (en reducering).

▼B

99. Företaget upprättar en plan för fördelningen av kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder när ersättningarna införs eller ändras. Det skulle vara praktiskt ogenomförbart att föra de utförliga förteckningar som krävs för att identifiera och införa efterföljande förändringar i en sådan avskrivningsplan. Dessutom är det troligt att effekten blir väsentlig endast i de fall det genomförs en reducering eller reglering. Därför behöver företaget bara ändra planen för kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder om det sker en reducering eller reglering.

100. När företaget minskar de ersättningar som ska utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan, redovisas den därav föranledda minskningen av den förmånsbestämda skulden som en negativ kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder fördelat på den genomsnittliga tiden tills den minskade delen av ersättningarna blir intjänad.

101. När företaget minskar vissa ersättningar som ska utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som ska betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

▼B

Redovisning och värdering: förvaltningstillgångar

Förvaltningstillgångarnas verkliga värde

102. Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av vid fastställandet av det belopp som redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ enligt punkt 54. När det inte finns något marknadspris uppskattas förvaltningstillgångarnas verkliga värde, exempelvis genom diskontering av förväntade framtida kassaflöden med en diskonteringssats som beaktar både den risk som är förbunden med förvaltningstillgångarna och dessa tillgångars förfallotid eller förväntade avyttringstidpunkt (eller om de inte har någon förfallotid den tid som beräknas förflyta tills förpliktelsen i fråga ska regleras).

103. Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterande företaget till fonden och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av fonden. Förvaltningstillgångarna minskas med fondens eventuella skulder som inte är hänförliga till ersättningar till anställda, exempelvis rörelseskulder och andra leverantörsskulder samt skulder som härrör från derivatinstrument.

104. I de fall förvaltningstillgångarna omfattar försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 av en förvaltningstillgång och som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt planen, bedöms det verkliga värdet av dessa försäkringsbrev vara lika med nuvärdet av förpliktelsen enligt beskrivningen i punkt 54 (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om planens rättigheter enligt försäkringsbreven inte är möjliga att helt återvinna).

Gottgörelser

104A. Endast när det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång. Företaget ska redovisa tillgången till verkligt värde. I alla andra avseenden ska företaget behandla tillgången på samma sätt som förvaltningstillgångar. I ►M5 rapporten över totalresultat ◄ får de kostnader som är hänförliga till en förmånsbestämd plan rapporteras netto efter avdrag för redovisade ersättningar.

104B. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part, såsom en försäkringsgivare, betalar alla eller en del av de utgifter som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse. Försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 7 är förvaltningstillgångar. Företaget redovisar dylika försäkringsbrev på samma sätt som alla andra förvaltningstillgångar och punkt 104A tillämpas inte (se punkterna 39–42 och 104).

▼B

104C. När ett försäkringsbrev inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång är det försäkringsbrevet sålunda inte en förvaltningstillgång. I punkt 104A behandlas sådana fall: företaget redovisar sin rätt till ersättning enligt försäkringsbrevet som en separat tillgång och inte som en avdragspost vid fastställandet av den förmånsbestämda skulden enligt punkt 54. I alla andra avseenden behandlar företaget tillgången på samma sätt som förvaltningstillgångar. I synnerhet gäller att den förmånsbestämda skuld som redovisas enligt punkt 54 ökas (minskas) i den mån nettot av ackumulerade aktuariella vinster och förluster på den förmånsbestämda förpliktelsen och på den tillhörande ersättningen förblir oredovisade enligt punkterna 92 och 93. Enligt punkt 120A (f) (iv) ska företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan ersättningen och förpliktelsen.

Exempel som illustrerar punkterna 104A–104C

Förpliktelsens nuvärde	1 241
Oredovisade aktuariella vinster	17
Redovisad skuld i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄	1 258
Rättigheter enligt försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa av de ersättningar som betalas enligt planen. Dessa ersättningar har ett nuvärde om 1 092.	1 092

De oredovisade aktuariella vinsterna om 17 är nettot av ackumulerade aktuariella vinster på förpliktelsen och på rättigheterna till ersättning.

104D. Om rätten till ersättning uppkommer enligt ett försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, bedöms ersättningens verkliga värde vara lika med nuvärdet av förpliktelsen, enligt beskrivning i punkt 54 (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om ersättningen inte är möjlig att helt återvinna).

Avkastning på förvaltningstillgångar

105. Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna påverkar den kostnad som redovisas i ►**M5** resultatet ◄. Skillnaden mellan den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna utgör en aktuariell vinst eller förlust. Den inkluderas i de aktuariella vinsterna och förlusterna på den förmånsbestämda förpliktelsen vid fastställandet av det nettobelopp som jämförs med gränsvärdena för den ”tioprocentskorridor” som anges i punkt 92.

106. Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna baseras på marknadens förväntningar vid periodens början på avkastning under den motsvarande förpliktelsens hela löptid. Vid bestämmandet av den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna beaktas förändringar i det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar som innehas under perioden till följd av faktiska avgifter som inbetalas till den juridiska personen och faktiska ersättningar som utbetalas från stiftelsen.

▼B

Exempel som illustrerar punkt 106

Per 1 januari 20X1 uppgick förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 10 000 och nettot av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster till 760. Per 30 juni 20X1 utbetalades ersättningar enligt planen om 1 900 och planen erhöll avgifter om 4 900. Den 31 december 20X1 uppgick förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 15 000 och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen till 14 792. Aktuariella förluster på förpliktelsen för 20X1 var 60.

Per 1 januari 20X1 gjorde det rapporterande företaget följande uppskattningar, baserade på då aktuella marknadsvärden.

	%
Ränte- och utdelningsintäkter, efter skatt som stiftelsen ska betala	9,25
Realiserade och orealiserade vinster på förvaltningstillgångar (efter skatt)	2,00
Administrationskostnader	-1,00
Förväntad avkastning	10,25
För 20X1 uppgår den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna till följande belopp:	
Avkastning på 10 000 under 12 månader till 10,25 procent	*1 025*
Avkastning på 3 000 under sex månader till 5 procent (motsvarar 10,25 procent årsränta, med ränta på ränta var sjätte månad)	*150*
Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar under 20X1	*1 175*
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde per 31 december 20X1	*15 000*
Avgår: Förvaltningstillgångarnas verkliga värde per 1 januari 20X1	*(10 000)*
Avgår: erhållna avgifter	*(4 900)*
Tillkommer: utbetalda ersättningar	*1 900*
Faktisk avkastning på förvaltningstillgångar	*2 000*

Skillnaden mellan den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna, 1 175, och den faktiska avkastningen, 2 000, utgör en aktuariell vinst om 825. Därför uppgår de ackumulerade oredovisade aktuariella vinsterna till 1 525 (760 plus 825 minus 60). Enligt punkt 92 går korridorens gräns vid 1 500 (det högre värdet av (i) 10 procent av 15 000 och (ii) 10 procent av 14 792). Nästkommande år (20X2) redovisar företaget i ►**M5** *resultatet* ◄ *en aktuariell vinst om 25 (1 525 minus 1 500), dividerat med berörda anställdas förväntade återstående genomsnittliga tjänstgöringstid.*

Den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar för 20X2 baseras på marknadens förväntningar den 1 januari 20X2 avseende avkastningen under förpliktelsens hela varaktighet.

▼B

107. När företaget fastställer den förväntade och den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångarna minskas avkastningen med de förväntade administrationskostnaderna, förutom sådana kostnader som redan inkluderats i de aktuariella antaganden som använts vid värderingen av förpliktelsen.

Företagsförvärv och samgåenden

108. I samband med rörelseförvärv redovisas tillgångar och skulder som är hänförliga till ersättningar efter avslutad anställning i ►M5 koncernrapport över finansiell ställning ◄ till nuvärdet av förpliktelsen minus eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde (se IFRS 3, *Rörelseförvärv*). Nuvärdet av förpliktelsen omfattar följande delar, även om den förvärvade enheten inte ännu hade redovisat dem vid förvärvstidpunkten

a) aktuariella vinster och förluster som uppstod före förvärvstidpunkten (vare sig de låg inom ”tioprocentskorridoren” eller ej),

b) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som härrör från ändringar i eller införande av en plan före förvärvstidpunkten, och

c) belopp som det förvärvade företaget, enligt övergångsbestämmelserna i punkt 155 (b), inte redovisat.

Reduceringar och regleringar

109. Företaget ska redovisa vinster eller förluster till följd av reduceringar eller regleringar av en förmånsbestämd plan när reduceringen eller regleringen inträffar. Vinster eller förluster till följd av reduceringar eller regleringar ska omfatta:

a) Eventuell förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

b) Eventuell förändring av förvaltningstillgångarnas verkliga värde.

c) Eventuella tillhörande aktuariella vinster och förluster samt kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som enligt punkterna 92 och 96 inte redovisats tidigare.

110. Innan företaget fastställer effekterna av en reducering eller reglering ska det värdera om förpliktelsen (och eventuella tillhörande förvaltningstillgångar) med användning av aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser).

▼M8

111. En reducering inträffar när företaget antingen:

(a) bevisligen förbinder sig att göra en väsentlig minskning av antalet anställda som omfattas av en plan eller

(b) ändrar villkoren för en förmånsbestämd plan så att en väsentlig del av framtida tjänster från nuvarande anställda inte längre ger rätt till ersättningar eller endast ger rätt till minskade ersättningar.

En reducering kan uppkomma genom en enstaka händelse, såsom att företaget lägger ned en fabrik, upphör med en verksamhet eller avvecklar eller upphäver en plan, eller minskar den utsträckning i vilken framtida löneökningar är kopplade till de ersättningar som ska betalas för tjänstgöring under tidigare perioder. Reduceringar sammanhänger ofta med omstruktureringar. I sådana fall redovisas reduceringen vid samma tidpunkt som omstruktureringen.

▼M8

111A. När en ändring i planen minskar ersättningarna är endast effekten av minskningen för framtida tjänster en reducering. Effekten av en minskning för tjänstgöring under tidigare perioder är en negativ kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

▼B

112. En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan, exempelvis när en klumpsumma betalas kontant till dem som omfattas av planen, eller å deras vägnar, i utbyte mot deras rätt till vissa ersättningar efter avslutad anställning.

113. I vissa fall tecknar företag en försäkring för att finansiera vissa eller alla ersättningar till de anställda, som hänför sig till tjänstgöring under innevarande eller tidigare perioder. Att teckna en försäkring utgör inte en reglering om företaget även därefter har kvar en legal eller informell förpliktelse (se punkt 39) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 104A–104D behandlar redovisning och värdering av ersättningar enligt försäkringsbrev som inte är förvaltningstillgångar.

114. En reglering inträffar i förening med en reducering om en plan avvecklas på sådant sätt att förpliktelsen regleras och planen upphör att existera. Avvecklingen av en plan är dock inte en reducering eller reglering om planen ersätts med en ny plan som erbjuder i allt väsentligt samma ersättningar.

115. När en reducering endast är hänförlig till vissa av de anställda som omfattas av planen, eller när bara en del av en förpliktelse regleras, inkluderar vinsten eller förlusten en proportionell del av tidigare oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och av aktuariella vinster och förluster (och av ingångsbelopp som förblivit oredovisade enligt punkt 155 (b)). Den proportionella delen fastställs utifrån förpliktelsernas nuvärde före och efter reduceringen eller regleringen, såvida inte något annat beräkningssätt är lämpligare med hänsyn till omständigheterna. Det kan exempelvis vara lämpligt att använda en eventuell vinst från en reducering eller reglering av en plan till att först eliminera eventuella oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder hänförliga till samma plan.

Exempel som illustrerar punkt 115

Ett företag avvecklar ett rörelsesegment och de anställda inom denna kommer inte att intjäna några fler ersättningar. Detta utgör en reducering utan någon reglering. Enligt aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser) omedelbart före reduceringen har företaget en förmånsbestämd förpliktelse med ett nuvärde netto om 1 000, förvaltningstillgångar med ett verkligt värde om 820 och ackumulerade oredovisade aktuariella vinster netto om 50. Företaget började tillämpa denna standard föregående år. Detta ökade nettoskulden med 100, vilket företaget valde att redovisa över fem år (se punkt 155 (b)). Reduceringen minskar förpliktelsens nuvärde netto med 100 till 900.

▼B

Av de tidigare oredovisade aktuariella vinsterna och ingångsbeloppen hänför sig 10 procent (100 dividerat med 1 000) till den del av förpliktelsen som eliminerades genom reduceringen. Därför blir reduceringens effekter följande:

	Före reduceringen	*Reducering-svinst*	*Efter reduceringen*
Förpliktelsens nuvärde netto	*1 000*	*- 100*	*900*
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	*- 820*	*—*	*- 820*
	180	*- 100*	*80*
Oredovisade aktuariella vinster	*50*	*- 5*	*45*
Oredovisade ingångsbelopp (100 × 4/5)	*- 80*	*8*	*- 72*
Nettoskuld i ►**M5** *rapporten över finansiell ställning* ◄	*150*	*- 97*	*53*

Klassificering

Kvittning

116. Företaget ska kvitta en tillgång som hänför sig till en plan mot en skuld som hänför sig till en annan plan endast när företaget

a) har en laglig rätt att använda ett överskott i en plan till att reglera förpliktelser enligt en annan plan, och

b) avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.

117. Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*

Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder

118. Vissa företag skiljer mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder. Denna standard anger inte huruvida ett företag i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ ska skilja mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder härrörande från ersättningar efter avslutad anställning.

Finansiella komponenter i kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning

119. Denna standard anger inte huruvida företaget i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ ska särredovisa kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period, räntekostnader och förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.

Upplysningar

120. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären på företagets förmånsbestämda planer och de ekonomiska effekterna av ändringar i dessa planer under perioden.

▼M5

120A. Ett företag ska lämna följande upplysningar om förmånsbestämda planer:

▼B

a) företagets redovisningsprincip för aktuariella vinster och förluster.

b) en allmän beskrivning av plan.

c) en avstämning av ingående och utgående balanser av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen i vilken det separat framgår, i tillämpliga fall, de av periodens effekter som är hänförliga till var och en av följande

i) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period,

ii) räntekostnad,

iii) avgifter från deltagare i planen,

iv) aktuariella vinster och förluster,

v) förändringar i utländska valutakurser för planer som värderas i en annan valuta än företagets rapporteringsvaluta,

vi) utbetalda ersättningar,

vii) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder,

viii) förvärv och samgåenden,

ix) reduceringar, och

x) regleringar.

d) en analys av den förmånsbestämda förpliktelsen i belopp som uppkommer från planer som är helt ofonderade och belopp som uppkommer från planer som är helt eller delvis fonderade.

e) en avstämning av ingående och utgående balanser av verkligt värde för förvaltningstillgångar och ingående och utgående balanser för varje rätt till ersättning som redovisas som en tillgång i enlighet med punkt 104A, i vilken det separat framgår, i tillämpliga fall, de av periodens effekter som är hänförliga till var och en av följande

i) förväntad avkastning på förvaltningstillgångar,

ii) aktuariella vinster och förluster,

iii) förändringar i utländska valutakurser för planer som värderas i en annan valuta än företagets rapporteringsvaluta,

iv) avgifter från arbetsgivaren,

v) avgifter från deltagare i planen,

vi) utbetalda ersättningar,

vii) förvärv och samgåenden samt

viii) regleringar.

f) en avstämning av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen i (c) och det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna i (e) jämfört med de tillgångar och skulder som redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, i vilken det som minimum framgår

i) nettot av aktuariella vinster och förluster som inte redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (se punkt 92),

▼B

ii) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som inte redovisats i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (se punkt 96),

iii) eventuella belopp som inte redovisats som tillgång på grund begränsningsregeln i punkt 58 (b),

iv) det verkliga värdet ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ för varje rätt till ersättning vilken redovisas som en tillgång i enlighet med punkt 104A (med en kortfattad beskrivning av kopplingen mellan rätten till ersättning och förpliktelsen), och

v) övriga belopp som redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

g) den totala kostnad som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för vardera av följande kategorier, och de poster i vilka de ingår

i) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period,

ii) räntekostnad,

iii) förväntad avkastning på förvaltningstillgångar,

iv) förväntad avkastning på varje rätt till ersättning som redovisats som en tillgång i enlighet med punkt 104A,

v) aktuariella vinster och förluster,

vi) kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder,

vii) effekterna av eventuella reduceringar och regleringar, och

viii) effekten av begränsningsregeln i punkt 58 (b).

▼M5

h) sammanlagt belopp som redovisas i övrigt totalresultat för var och en av följande

▼B

i) aktuariella vinster och förluster, och

ii) effekten av begränsningsregeln i punkt 58 (b).

▼M5

i) för företag som redovisar aktuariella vinster och förluster i övrigt totalresultat enligt punkt 93A det ackumulerade belopp för aktuariella vinster och förluster som redovisas i övrigt totalresultat.

▼B

j) för varje viktigare kategori förvaltningstillgångar, som ska innefatta, men inte begränsas till, egetkapitalinstrument, skuldinstrument, fastigheter och alla andra tillgångar, den procentuella andel eller det belopp som varje viktigare kategori utgör av förvaltningstillgångarnas verkliga värde.

k) de belopp som inkluderats i förvaltningstillgångarnas verkliga värde för

i) varje kategori av företagets egna finansiella instrument, och

ii) tillgångar som används av företaget.

▼B

l) en beskrivning av den grund som använts för att fastställa den totala förväntade avkastningen på tillgångarna, inklusive effekten av de viktigare kategorierna förvaltningstillgångar.

m) den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångar och den faktiska avkastningen på varje rätt till ersättning vilken redovisats som en tillgång i enlighet med punkt 104A.

n) de viktigaste aktuariella antaganden som använts ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, inklusive, i förekommande fall,

i) diskonteringssatser,

ii) förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar för de perioder som de finansiella rapporterna omfattar,

iii) förväntad avkastning på varje rätt till ersättning som redovisas som tillgång i enlighet med punkt 104A,

iv) förväntad löneökningstakt (och förväntad ändring av index eller annan variabel som anges i en plans formella eller informella villkor som bas för framtida ökningar av ersättningar),

v) förändringar av sjukvårdskostnader, och

vi) övriga använda väsentliga aktuariella antaganden.

Ett företag ska lämna upplysning om varje aktuariellt antagande i absoluta termer (exempelvis som en procentsats) och inte endast som skillnaden mellan olika procentsatser eller andra faktorer.

o) effekten av en ökning med en procentenhet och effekten av en minskning med en procentenhet på antagna sjukvårdskostnader för

i) sammanlagda kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period och räntekostnadskomponenter i periodiska nettosjukvårdskostnader efter avslutad anställning, och

ii) ackumulerad förmånsbestämd förpliktelse för sjukvårdskostnader efter avslutad anställning.

Vad gäller dessa upplysningar, ska alla andra antaganden vara konstanta. När det gäller planer i höginflationsekonomier, ska upplysningen vara effekten av en procentuell ökning eller minskning av den antagna sjukvårdskostnaden i en omfattning som motsvarar en procentenhet i en låginflationsekonomi.

p) beloppen för det aktuella räkenskapsåret och de fyra föregående räkenskapsåren avseende

i) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, det verkliga värdet för förvaltningstillgångarna och överskott eller underskott i planen, och

▼B

ii) de erfarenhetsbaserade justeringar som uppkommer avseende

A) förvaltningsskulderna uttryckta antingen som (1) ett belopp eller (2) en procentuell andel av förvaltningsskulderna per ►M5 rapportperiodens slut ◄, och

B) förvaltningstillgångarna uttryckta antingen som (1) ett belopp eller (2) en procentuell andel av förvaltningstillgångarna per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

q) arbetsgivarens bästa uppskattning, så snart den kan beräknas med rimlig precision, av de avgifter som väntas bli betalda till planen under det räkenskapsår som påbörjas efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

121. Enligt punkt 120A (b) krävs en allmän beskrivning av den aktuella typen av plan. En sådan beskrivning särskiljer exempelvis planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning. Beskrivningen av planen ska innefatta företagets praxis som ger upphov till informella förpliktelser inkluderade i värderingen av den förmånsbestämda förpliktelsen i enlighet med punkt 52. Ytterligare uppgifter krävs inte.

122. När företaget har flera förmånsbestämda planer kan upplysningarna lämnas i form av totalsummor eller separat för varje plan eller i de grupperingar som anses vara mest lämpliga. Det kan vara lämpligt att särskilja grupperingarna genom att använda exempelvis följande kriterier:

a) Planernas geografiska läge, exempelvis genom att skilja inhemska planer från utländska, eller

b) Planernas olika risk i de fall dessa är väsentligt olika, exempelvis genom att särskilja planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning.

När företaget lämnar totalsummor för en grupp planer sker detta i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

123. Enligt punkt 30 krävs tillkommande upplysningar om förmånsbestämda planer som omfattar flera arbetsgivare och som behandlas som om de vore avgiftsbestämda planer.

124. När så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om

a) närståendetransaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning, och

b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.

125. När så krävs enligt IAS 37 lämnar företaget upplysning om eventualförpliktelser som härrör från förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

ÖVRIGA LÅNGFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

126. Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis:

a) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).

▼B

b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.

c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.

d) Vinstandelar och bonus som ska betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken de anställda utförde tjänsterna.

e) Senarelagd ersättning som betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken den intjänades.

127. Beräkningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är vanligtvis inte föremål för samma grad av osäkerhet som beräkningen av ersättningar efter avslutad anställning. Dessutom orsakar införande eller ändring av övriga långfristiga ersättningar till anställda sällan en väsentlig kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder. Av dessa skäl anger denna standard en förenklad redovisningsmetod för övriga långfristiga ersättningar till anställda. Denna metod avviker i följande avseenden från den redovisning som krävs för ersättningar efter avslutad anställning:

a) Aktuariella vinster och förluster redovisas genast och ingen ”korridor” tillämpas.

b) Alla kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas omedelbart.

Redovisning och värdering

128. Det belopp som redovisas som en skuld avseende övriga långfristiga ersättningar till anställda ska vara nettot av

a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ (se punkt 64),

b) minus det verkliga värdet ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras (se punkterna 102–104).

När företaget beräknar skulden ska det tillämpa punkterna 49–91, med undantag för punkterna 54–61. Företaget ska redovisa och beräkna eventuell rätt till ersättningar enligt punkt 104A.

129. För övriga långfristiga ersättningar till anställda ska företaget redovisa nettot av följande belopp som kostnad eller (till följd av punkt 58) intäkt, utom i den mån någon annan standard kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar:

a) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 63–91).

b) Räntekostnader (se punkt 82).

c) Förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105–107) och på eventuell rätt till ersättningar (se punkt 104A).

d) Aktuariella vinster och förluster, vilka alla omedelbart ska redovisas i sin helhet.

e) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, vilka alla omedelbart ska redovisas i sin helhet.

f) Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).

▼B

130. Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga är en form av långfristiga ersättningar till anställda. Om ersättningsnivån beror på tjänstgöringstiden uppstår en förpliktelse när tjänsten utförs. Vid värdering av förpliktelsen beaktas sannolikheten för att en utbetalning kan bli aktuell samt den tid för vilken betalningen förväntas ske. Om ersättningsnivån är densamma oavsett tjänstetid redovisas den förväntade kostnaden när det inträffar en händelse som orsakar långvarig arbetsoförmåga.

Upplysningar

131. Även om denna standard inte kräver särskilda upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, kan andra standarder kräva upplysning om, exempelvis, när den kostnad som är följden av sådana ersättningar är väsentlig och därmed skulle kräva upplysning i enlighet med IAS 1 I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om andra långfristiga ersättningar till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

ERSÄTTNINGAR VID UPPSÄGNING

132. Denna standard behandlar ersättningar vid uppsägning skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänstgöring.

Redovisning

133. Ett företag ska redovisa ersättningar vid uppsägning som en skuld och en kostnad endast när företaget bevisligen är förpliktigat att antingen

a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller

b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

134. Ett företag är bevisligen förpliktigat att säga upp anställda endast när företaget har en detaljerad formell plan för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen. Den detaljerade planen bör som ett minimum innehålla:

a) Arbetsplats, befattningar och ungefärligt antal anställda vars tjänstgöring ska upphöra.

b) Ersättningarna för varje personalkategori eller befattning.

c) Tiden för planens genomförande. Genomförandet ska inledas så snart som möjligt och tiden för att slutföra genomförandet ska vara sådan att väsentliga ändringar i planen inte är sannolika.

▼B

135. Ett företag kan genom lagstiftning, genom en avtalsenlig eller annan överenskommelse med anställda eller deras företrädare eller genom en informell förpliktelse baserad på affärspraxis, sedvänja eller en önskan att agera rättvist vara förpliktigat att betala (eller tillhandahålla andra ersättningar till) anställda när det gör uppsägningar. Sådana betalningar utgör ersättningar vid uppsägning. Ersättningar vid uppsägning utgörs normalt av utbetalningar av klumpsummor men innefattar ibland även

a) ökning av pensioner eller andra ersättningar efter avslutad anställning, antingen indirekt genom en pensionsstiftelse eller direkt, och

b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställde inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.

136. Vissa ersättningar till anställda ska betalas ut oavsett skälet till att den anställde lämnar företaget. Att betalning av sådana ersättningar kommer att ske är säkert (med förbehåll för eventuella villkor för intjänande eller krav på minsta tjänstgöringstid) men tiden för betalningen är osäker. Även om sådana ersättningar i vissa länder betecknas som avgångsvederlag eller avgångsgratifikationer utgör de ersättningar efter avslutad anställning snarare än ersättningar vid uppsägning och företaget redovisar dem som ersättningar efter avslutad anställning. Vissa företag tillhandahåller en lägre ersättningsnivå vid frivillig avgång på den anställdes begäran (i allt väsentligt en ersättning efter avslutad anställning) än vid uppsägning från företagets sida. Den tillkommande ersättning som betalas vid uppsägning från företagets sida är en ersättning vid uppsägning.

137. Ersättningar vid uppsägning ger inte företaget några framtida ekonomiska fördelar och redovisas omedelbart som kostnad.

138. I de fall företaget redovisar ersättningar vid uppsägning kan det också behöva redovisa en reducering av ersättningar efter avslutad anställning eller andra ersättningar till anställda (se punkt 109).

Värdering

139. När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning mer än tolv månader efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ ska de diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.

140. Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen av ersättningarna vid uppsägning baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

Upplysningar

141. I de fall det föreligger osäkerhet beträffande det antal anställda som kommer att acceptera ett erbjudande om ersättningar vid uppsägning föreligger det en eventualförpliktelse. Enligt vad som krävs i IAS 37 lämnar företaget uppgifter om eventualförpliktelsen såvida inte sannolikheten för en utbetalning är ytterst liten.

142. Enligt krav i IAS 1 lämnar ett företag upplysning om karaktär på och belopp för en kostnad om den är väsentlig. Detta krav kan leda till upplysningsskyldighet för kostnader till följd av ersättningar vid uppsägning.

▼B

143. I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om ersättningar vid uppsägning för nyckelpersoner i ledande ställning.

144–152. [Struken]

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

153. Detta avsnitt innehåller övergångsbestämmelser för förmånsbestämda planer. När företaget börjar tillämpa denna standard för övriga ersättningar till anställda ska företaget tillämpa IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

154. När företaget börjar tillämpa denna standard ska det fastställa sin ingångsskuld för förmånsbestämda planer vid denna tidpunkt

a) som nuvärdet av förpliktelsen (se punkt 64) vid den tidpunkt då standarden börjar tillämpas,

b) efter avdrag för det verkliga värdet, vid den tidpunkt då standarden börjar tillämpas, av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna ska regleras (se punkterna 102–104), samt

c) efter avdrag för eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som enligt punkt 96 ska redovisas under senare perioder.

155. Om ingångsskulden är större än den skuld som företaget skulle ha redovisat vid samma tidpunkt enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget göra ett oåterkalleligt val mellan att redovisa denna ökning som en del av dess förmånsbestämda skuld enligt punkt 54

a) direkt, under IAS 8, eller

b) som en kostnad linjärt fördelad över maximalt fem år räknat från den tidpunkt då standarden börjar tillämpas. Om företaget väljer alternativ (b) ska det

i) tillämpa den begränsning som beskrivs i punkt 58 (b) avseende beräkningen av den eventuella tillgång som ska redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄,

ii) per varje balansdag lämna upplysning om (1) det belopp av ökningen som fortfarande inte har redovisats och (2) det belopp som redovisats under den aktuella perioden,

iii) begränsa redovisningen av efterföljande aktuariella vinster (men inte negativa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder) på följande sätt. Om en aktuariell vinst ska redovisas enligt punkterna 92 och 93 ska företaget redovisa denna vinst endast i den mån nettot av de ackumulerade oredovisade aktuariella vinsterna (före redovisningen av den nämnda aktuariella vinsten) överstiger den oredovisade delen av ingångsskulden, och

iv) inkludera tillhörande del av den oredovisade ingångsskulden vid fastställandet av eventuella efterföljande vinster eller förluster från regleringar eller reduceringar.

Om ingångsskulden är mindre än den skuld som företaget skulle ha redovisat vid samma tidpunkt enligt dess tidigare redovisningsprincip ska företaget redovisa denna minskning enligt IAS 8.

▼B

156. När standarden börjar tillämpas inkluderas i effekten av ändringen av redovisningsprincipen alla aktuariella vinster och förluster som uppstått under tidigare perioder även om de ligger inom den ”tioprocentskorridor” som anges i punkt 92.

Exempel som illustrerar punkterna 154–156

Den 31 december 1998 omfattar ett företags ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ en pensionsskuld om 100. Företaget börjar tillämpa denna standard den 1 januari 1999. Förpliktelsens nuvärde enligt standarden är då 1 300 och förvaltningstillgångarnas verkliga värde 1 000. Den 1 januari 1993 förbättrade företaget pensionerna (kostnad för ej intjänade ersättningar: 160, återstående genomsnittlig tid vid denna tidpunkt tills ersättningarna är intjänade: 10 år).

Effekten av bytet av redovisningsprincip visas nedan.

Förpliktelsens nuvärde	*1 300*
Förvaltningstillgångarnas verkliga värde	*(1 000)*
Avgår: Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ska redovisas under senare perioder(160 × 4/10)	*- 64*
Ingångsskuld	*236*
Skuld som redan redovisats	*100*
Skuldökning	*136*

Företaget kan välja mellan att redovisa skuldökningen om 136 omedelbart eller att fördela den över högst fem år. Valet är oåterkalleligt.

Per 31 december 1999 uppgår förpliktelsens nuvärde enligt denna standard till 1 400 och förvaltningstillgångarnas verkliga värde till 1 050. Nettobeloppet av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster sedan standarden började tillämpas är 120. Den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen är åtta år. Företaget har beslutat att tillämpa det alternativ i punkt 93 som innebär omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster.

Nedan visas effekten av begränsningsregeln i punkt 155 (b) (iii).

Nettot av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster	*120*
Oredovisad del av ingångsskulden (136 × 4/5)	*- 109*
Maximal vinst som kan redovisas (punkt 155 (b) (iii))	*11*

IKRAFTTRÄDANDE

157. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1999 eller senare, med undantag för vad som anges i punkterna 159–159C. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för pensionskostnader i finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare, ska företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 19, *Retirement Benefit Costs* (”Utgifter för pensionsersättning”), som fastställdes 1993.

▼B

158. Denna standard ersätter IAS 19, *Retirement Benefit Costs ("Utgifter för pensionsersättning"),* som fastställdes 1993.

159. Följande ska gälla för årsrredovisning ([1]) avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare:

a) Den omarbetade definitionen av förvaltningstillgångar i punkt 7 och tillhörande definitioner av tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång, och

b) Krav på redovisning och värdering avseende ersättning enligt punkterna 104A, 128 och 129 samt tillhörande upplysningar i punkterna 120A (f) (iv), 120A (g) (iv), 120A (m) och 120A (n) (iii).

Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna ska företaget lämna upplysning om detta.

159A. Ändringarna i punkt 58A träder i kraft för årsrapporter avseende perioder som avslutas den 31 maj 2002 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna ska företaget lämna upplysning om detta.

159B. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 32A, 34–34B, 61 och 120–121 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en period som börjar före den 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.

159C. Alternativet i punkterna 93A–93D kan användas för räkenskapsår som slutar den 16 december 2004 eller senare. Ett företag som använder alternativet för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006 ska också tillämpa ändringarna i punkterna 32A, 34–34B, 61 och 120–121.

▼M8

159D. Punkterna 7, 8(b), 32B, 97, 98 och 111 ändrades och punkt 111A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 7, 8(b) och 32B för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 97, 98, 111 och 111A på ändringar av ersättningar som inträffar den 1 januari 2009 eller senare.

160. IAS 8 tillämpas när ett företag byter redovisningsprinciper för att återspegla de ändringar som återfinns i punkterna 159-159D. Om dessa ändringar tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8, ska de redovisas som om de hade tillämpats samtidigt som resten av standarden. Undantaget är att ett företag kan lämna upplysningar om de belopp som krävs enligt 120A(p) eftersom dessa belopp fastställs för varje räkenskapsår framåtriktat från det första räkenskapsåret i de finansiella rapporter i vilka företaget först tillämpar ändringarna i punkt 120A.

([1]) Punkt 159 och 159A hänvisar till "årsredovisning" enligt den tydligare ordalydelse för angivande av ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 157 hänvisar till "finansiella rapporter".

▼**M5**

161. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 93A–93D, 106 (exempel) och 120A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 20

Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

TILLÄMPNINGSOMRÅDE ►M8 [1] ◄

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar beträffande dessa samt vid utformningen av upplysningar beträffande andra former av statliga stöd.

2. Denna standard behandlar inte

a) de speciella problem som uppstår vid redovisning av statliga bidrag i sådana finansiella rapporter som belyser effekterna av prisförändringar eller i kompletterande information av liknande karaktär,

▼M8

b) statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld, såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser,

▼B

c) statligt ägande i företag, och

d) statliga bidrag som omfattas av IAS 41, *Jord- och skogsbruk*.

DEFINITIONER

3. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Staten syftar på stater samt på myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller vissa kriterier. Statligt stöd enligt denna standard innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärsbetingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter.

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Statliga bidrag inkluderar inte sådana former av statliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner [2].

---

[1] Som en del av *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 ändrade IASB den terminologi som används i denna standard för att skapa överensstämmelse med andra standarder enligt följande:
(a) ”skattepliktigt resultat” ändrades till ”skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott”,
(b) ”redovisas som intäkt/kostnad” ändrades till ”redovisas i resultaträkningen”,
(c) ”redovisas direkt mot eget kapital” ändrades till ”redovisas utanför resultaträkningen”, och
(d) ”ändring i uppskattningar och bedömningar” ändrades till ”förändring av uppskattningar och bedömningar”.

[2] Se även SIC-10, Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet.

▼B

Bidrag hänförliga till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångsslag och lokalisering samt den tidsperiod under vilken tillgången ska anskaffas eller innehas.

Bidrag hänförliga till resultatet är andra statliga bidrag än de som är hänförliga till tillgångar.

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren förbinder sig att avstå från betalning under vissa angivna villkor.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

4. Statliga stöd förekommer i många former, vilka skiljer sig åt både beträffande karaktären på de lämnade stöden och de villkor som normalt är förknippade med dem. Syftet med stödet kan vara att uppmuntra företaget att sätta i gång aktiviteter som det normalt inte skulle ha startat om stödet inte funnits.

5. Erhållna statliga stöd kan vara av betydelse för utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av överföringar av resurser, i de fall dylika förekommer. För det andra är det önskvärt att företaget upplyser om i vilken omfattning det har åtnjutit statliga stöd under rapportperioden. Detta underlättar jämförelser med företagets finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter.

6. Statliga stöd benämns ibland subsidier, subventioner eller premier.

STATLIGA BIDRAG

7. Statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska inte redovisas i ►**M5** balansräkningen ◄ och ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ förrän det föreligger rimlig säkerhet att

   a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och

   b) bidragen kommer att erhållas.

8. Ett statligt bidrag redovisas inte i ►**M5** balansräkningen ◄ och ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidraget och att bidraget kommer att erhållas. Mottagande av ett bidrag utgör i sig inte ett avgörande belägg för att de villkor som är förknippade med bidraget är eller kommer att bli uppfyllda.

9. Det sätt på vilket ett bidrag erhålls påverkar inte den redovisningsmetod som tillämpas beträffande bidraget. Således redovisas ett bidrag på samma sätt oavsett om det erhålls kontant eller som en minskning av en skuld till staten.

10. Ett statligt lån som kan efterskänkas behandlas som ett statligt bidrag när det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet ska efterskänkas.

▼M8

10A. Förmånen av ett statligt lån till lägre ränta än marknadsräntan behandlas som ett statligt bidrag. Lånet ska redovisas och värderas i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. Förmånen av att räntan understiger marknadsräntan ska värderas som skillnaden mellan lånets ursprungliga redovisade värde i enlighet med IAS 39 och mottaget belopp. Förmånen redovisas i enlighet med denna standard. Företaget ska beakta de villkor och skyldigheter som har uppfyllts respektive fullgjorts, eller måste uppfyllas respektive fullgöras, när de kostnader som låneförmånen är avsedd som kompensation för fastställs.

▼B

11. När ett statligt bidrag redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄, behandlas varje till bidraget hänförlig eventualförpliktelse och eventualtillgång i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

▼M8

12. Statliga bidrag ska systematiskt redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.

13. Det finns två sätt att redovisa statliga bidrag: mot eget kapital, så att bidraget redovisas utanför resultaträkningen, och som intäkt, så att bidraget redovisas i resultaträkningen över en eller flera perioder.

14. Argumenten för redovisning utanför resultaträkningen är följande:

(a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i balansräkningen i stället för att redovisas i resultaträkningen för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas utanför resultaträkningen.

(b) Det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultaträkningen, eftersom de inte är intjänade utan utgör en stimulans från staten utan motsvarande kostnader för företaget.

15. Argumenten för redovisning i resultaträkningen är följande:

(a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna ska de inte redovisas direkt mot eget kapital utan i resultaträkningen, periodiserade på lämpligt sätt.

(b) Statliga bidrag lämnas sällan utan krav på motprestation. Företaget blir berättigat till bidragen genom att uppfylla de villkor samt infria de förpliktelser som förknippas med bidragen. De ska därför redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.

(c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter är kostnader är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultaträkningen.

▼M8

16. Det grundläggande i intäktsmetoden är att statliga bidrag systematiskt ska redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Redovisning av statliga bidrag i resultaträkningen vid mottagandet är inte förenlig med periodiseringsprincipen (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*). En dylik redovisning är acceptabel endast om det inte finns någon grund för att hänföra bidraget till annan period än den period då det erhålls.

17. I de flesta fall är det lätt att fastställa över vilka perioder de kostnader som bidragen är avsedda att täcka fördelas. Således redovisas bidragen i resultaträkningen över samma perioder. På liknande sätt fördelas bidrag som är hänförliga till avskrivningsbara tillgångar vanligen i resultaträkningen över de perioder och i den proportion som avskrivningarna på tillgångarna i fråga redovisas.

18. Bidrag som är hänförliga till icke avskrivningsbara tillgångar kan också vara förenade med krav på att vissa förpliktelser fullgörs. Bidragen fördelas då i resultaträkningen över de perioder som bär de kostnader som krävs för att fullgöra förpliktelserna. Exempelvis kan ett bidrag i form av tomtmark vara förenat med villkoret att företaget ska uppföra en byggnad på tomten. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultaträkningen fördelat över byggnadens nyttjandeperiod.

▼B

19. Bidrag utgör ibland en del av ett paket av finansiella och skattemässiga stöd, vilket är förknippat med ett antal villkor. I sådana fall krävs att företaget noggrant identifierar de villkor som ger upphov till kostnader som avgör över vilka perioder bidragen ska fördelas. Det kan vara korrekt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat.

▼M8

20. Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader eller förluster som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten.

21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag snarare lämnas i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett visst företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget uppfyller villkoren för att få det, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

22. Ett företag kan erhålla ett statligt bidrag som ersättning för kostnader eller förluster under en tidigare period. Ett sådant bidrag redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

▼B

Icke-monetära bidrag

23. Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en överföring av en icke-monetär tillgång, såsom mark eller andra resurser, att användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa den icke-monetära tillgångens verkliga värde och att redovisa både bidraget och tillgången till detta verkliga värde. Ett alternativ som tillämpas ibland är att redovisa både tillgången och bidraget till ett symboliskt belopp.

Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar

24. Statliga bidrag hänförliga till tillgångar, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetald intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

25. Det finns två acceptabla metoder att redovisa bidrag (eller tillämpliga delar av bidrag) som är hänförliga till tillgångar.

▼M8

26. Enligt den ena metod tas bidraget upp som en förutbetald intäkt, vilken redovisas i resultaträkningen fördelad på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

27. Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget redovisas i resultaträkningen under den avskrivningsbara tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.

▼B

28. Inköp av tillgångar och mottagandet av därtill hänförliga bidrag kan ha en betydande inverkan på företagets kassaflöde. Av denna orsak och för att visa bruttoinvesteringarna i tillgångar, redovisas sådana kassaflöden ofta som separata poster i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller ej.

Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet

29. Bidrag hänförliga till resultatet redovisas ibland som intäktsposter i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, antingen separat eller ingående i en allmän rubrik, såsom övriga rörelseintäkter, alternativt redovisas de som en minskning av motsvarande kostnader.

▼M5

29A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) redovisar det bidrag hänförliga till resultatet enligt vad som krävs i punkt 29 i denna separata resultaträkning.

▼B

30. De som stödjer den förstnämnda metoden hävdar att det är olämpligt att kvitta intäkts- och kostnadsposter mot varandra och att ett särskiljande av bidraget från kostnaden underlättar jämförelser med andra kostnader som inte påverkas av något bidrag. För den andra metoden talar att företaget kanske inte skulle ha ådragit sig kostnaderna om man inte haft möjlighet att erhålla bidraget och att redovisning av kostnaden utan kvittning mot bidraget därför kan vara vilseledande.

▼B

31. Båda metoderna anses vara godtagbara för redovisningen av bidrag hänförliga till resultatet. Upplysning om bidraget kan vara nödvändig för en riktig förståelse av de finansiella rapporterna. Det är vanligen lämpligt att lämna upplysning om effekten av bidragen på de intäkts- och kostnadsposter som ska redovisas separat i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

Återbetalning av statliga bidrag

▼M8

32. I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag ska detta förhållande redovisas som en förändring av uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*). Återbetalningar av bidrag hänförliga till resultatet ska i första hand reducera eventuella återstående förutbetalda intäkter hänförliga till bidragen. I den mån återbetalningen överstiger de återstående förutbetalda intäkterna, eller när företaget inte redovisar några förutbetalda intäkter, ska återbetalningen omedelbart redovisas i resultaträkningen. Återbetalning av ett bidrag som är hänförligt till en tillgång ska redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som ska återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats i resultaträkningen till dags dato om bidraget aldrig hade erhållits ska omedelbart redovisas i resultaträkningen.

▼B

33. De omständigheter som ger upphov till återbetalning av ett bidrag hänförligt till en tillgång kan kräva att företaget överväger huruvida tillgångens nya redovisade värde ska skrivas ned.

STATLIGT STÖD

34. Definitionen av statliga bidrag i punkt 3 undantar vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten, vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

35. Exempel på stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt tillhandahållande av garantier. Ett exempel på stöd som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner är statliga leveranser som svarar för en del av företagets försäljning. Det kan finnas fall där det är obestridligt att dessa leveranser leder till en ekonomisk fördel för företaget, men där ett försök att avskilja affärsaktiviteterna från det statliga stödet lätt skulle kunna bli godtyckligt.

36. Betydelsen av den ekonomiska fördelen i de ovannämnda exemplen kan vara sådan att upplysning om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte ska bli vilseledande.

▼M8

_____

▼B

38. I denna standard inkluderar statliga stöd inte tillhandahållandet av infrastruktur genom förbättring av det allmänna transport- och kommunikationsnätet och genom tillhandahållandet av förbättrade hjälpmedel, såsom permanenta bevattnings- eller vattenledningssystem för ett helt lokalt samhälle.

▼B

UPPLYSNINGAR

39. Följande upplysningar ska lämnas:

a) Tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag, inklusive hur bidragen redovisas i de finansiella rapporterna.

b) Karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄ och en indikation beträffande andra former av statliga stöd som företaget har åtnjutit direkt.

c) Icke uppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de statliga stöd som redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. Ett företag som tillämpar denna standard för första gången ska

a) uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga, och

b) antingen

i) justera sina finansiella rapporter för bytet av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, eller

ii) tillämpa redovisningsprinciperna i denna standard enbart på bidrag eller delar av bidrag för vilka en fordran på staten eller en återbetalningsskyldighet uppstår efter standardens ikraftträdande.

IKRAFTTRÄDANDE

41. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar 1 januari 1984 eller senare.

▼M5

42. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkt 29A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

43. Punkt 37 ströks och 10A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat på statliga lån som mottages i perioder som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 21

Effekterna av ändrade valutakurser

SYFTE

1. Ett företag kan bedriva aktiviteter utomlands på två sätt. Det kan ha transaktioner i utländsk valuta eller äga utlandsverksamheter. Dessutom kan ett företag redovisa sina finansiella rapporter i en utländsk valuta. Syftet med denna standard är att ange hur transaktioner i utländsk valuta och utlandsverksamheter ska redovisas i ett företags finansiella rapporter och hur finansiella rapporter ska räknas om till en rapporteringsvaluta.

2. Huvudfrågorna är vilken valutakurs eller vilka valutakurser som ska användas och hur effekterna av ändrade valutakurser ska redovisas i de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Standarden ska tillämpas vid ([1])

   a) redovisning av transaktioner och balansposter i utländsk valuta, utom för sådana derivattransaktioner och balansposter som omfattas av IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering,

   b) omräkning av resultat och finansiell ställning för utlandsverksamheter som inkluderas i företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen, tillämpande av klyvningsmetoden eller av kapitalandelsmetoden, och

   c) omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta.

4. IAS 39 är tillämplig på många derivat i utländsk valuta, som därmed undantas från denna standards tillämpningsområde. Sådana derivat i utländsk valuta som inte omfattas av IAS 39 (exempelvis vissa derivat i utländsk valuta som är inbäddade i andra kontrakt), omfattas emellertid av denna standard. Dessutom är denna standard tillämplig när ett företag räknar om belopp hänförliga till derivat från sin funktionella valuta till sin rapporteringsvaluta.

5. Denna standard är inte tillämplig på säkringsredovisning av valutakursposter, inklusive säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Vid säkringsredovisning tillämpas IAS 39.

6. Standarden tillämpas vid utformningen av ett företags finansiella rapporter i en utländsk valuta och innehåller krav som måste vara uppfyllda för att dessa finansiella rapporter ska kunna anses överensstämma med International Financial Reporting Standards (IFRS). När det gäller omräkning av finansiell information till en utländsk valuta som inte uppfyller dessa krav anges i denna standard vilken information som ska lämnas.

7. Denna standard är inte tillämplig på hur kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta, eller omräkningen av kassaflöden i en utlandsverksamhet ska redovisas i ►**M5** rapporten över kassaflöden ◄ (se IAS 7, ►**M5** *Rapport över kassaflöden* ◄).

([1]) Se även SIC-7, *Införande av euro*.

▼B

DEFINITIONER

8. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Balansdagskurs är avistakursen på ►M5 rapportperiodens slut ◄.

Valutakursdifferens (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett givet belopp i en valuta till en annan valuta när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser.

Valutakurs är den växlingskurs till vilken växling sker mellan två valutor.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Utländsk valuta är en annan valuta än företagets funktionella valuta.

En utlandsverksamhet är en enhet som är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett joint venture eller en filial till ett rapporterande företag, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i ett annat land eller i en annan valuta jämfört med vad som gäller för det rapporterande företaget.

Funktionell valuta är valutan i den primära ekonomiska miljö där företaget bedriver sin verksamhet.

En *koncern* består av moderföretaget och dess dotterföretag.

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Nettoinvestering i utlandsverksamhet utgörs av värdet på det rapporterande företagets andel av en utlandsverksamhets nettotillgångar.

Rapporteringsvaluta är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas.

Avistakurs är valutakursen för transaktioner med omedelbar leverans.

Förklaring av definitionerna

Funktionell valuta

9. Den primära ekonomiska miljö i vilken ett företag bedriver verksamhet är vanligen den i vilken det huvudsakligen genererar och förbrukar likvida medel. Ett företag beaktar följande faktorer vid bestämningen av sin funktionella valuta:

a) Den valuta

   i) som huvudsakligen påverkar försäljningspriset på varor och tjänster (detta är ofta den valuta i vilken försäljningspriset på varor och tjänster anges och regleras), och

   ii) som gäller i det land vars marknadskrafter och regleringar huvudsakligen bestämmer priserna på landets varor och tjänster.

b) Den valuta som huvudsakligen påverkar arbetskostnaderna, materialkostnaderna och andra kostnader för att tillhandahålla varor eller tjänster (detta är ofta den valuta i vilken sådana kostnader anges och regleras).

▼B

10. Följande faktorer kan också ligga till grund för ett företags funktionella valuta:

a) Den valuta i vilken kapital från finansieringsverksamhet (utfärdande av skuldebrev och egetkapitalinstrument) genereras.

b) Den valuta i vilken inbetalningar från den löpande verksamheten normalt sett sker.

11. Följande ytterligare faktorer beaktas vid fastställande av en utlandsverksamhets funktionella valuta, och av huruvida verksamhetens funktionella valuta är samma som den som det rapporterande företaget använder (i detta sammanhang är det rapporterande företaget det företag till vilket utlandsverksamheten är dotterföretag, filial, intresseföretag eller joint venture)

a) huruvida utlandsverksamhetens verksamhet bedrivs som en utvidgning av det rapporterande företaget, i stället för med en betydande grad av självständighet. Ett exempel på det förra är om utlandsverksamheten endast säljer varor som importeras från det rapporterande företaget och överför behållningen från försäljningen till detsamma. Ett exempel på det senare är om verksamheten ackumulerar kassamedel och andra monetära poster och har kostnader och intäkter samt upptar lån, allt huvudsakligen i sin lokala valuta.

b) huruvida transaktioner med det rapporterande företaget utgör en stor eller liten andel av verksamheten i utlandsverksamheten.

c) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet direkt påverkar det rapporterande företagets kassaflöden och lätt kan överföras till detsamma.

d) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet är tillräckliga för att täcka befintliga och normalt förutsägbara skuldförpliktelser utan att medel behöver ställas till förfogande av det rapporterande företaget.

12. Om ovanstående indikatorer är tvetydiga och om den funktionella valutan inte är uppenbar, gör företagsledningen en bedömning och fastställer den funktionella valuta som på bästa sätt återspeglar de ekonomiska effekterna av de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna. Som ett led i detta tillvägagångssätt prioriterar företagsledningen de primära indikatorerna i punkt 9 innan den beaktar indikatorerna i punkterna 10 och 11, som har utformats för att ge ytterligare vägledning vid fastställandet av ett företags funktionella valuta.

13. Ett företags funktionella valuta återspeglar de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. När den funktionella valutan väl har fastställts ändras den således inte, såvida det inte sker en förändring av dessa underliggande transaktioner, händelser eller omständigheter.

14. Om den funktionella valutan är valutan i ett höginflationsland, räknas företagets finansiella rapporter om i enlighet med IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*. Ett företag kan inte undvika omräkning enligt IAS 29 genom att exempelvis som funktionell valuta använda en annan valuta än den funktionella valuta som har fastställts i enlighet med denna standard (såsom dess moderföretags funktionella valuta).

▼B

Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

15. Ett företag kan inneha monetära poster som är fordringar på eller skulder till en utlandsverksamhet. En post, för vilken reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, är i praktiken en del av företagets nettoinvestering i den självständiga utlandsverksamheten, och redovisas i enlighet med punkterna 32 och 33. Sådana monetära poster kan innefatta långfristiga fordringar eller lån, De innefattar inte kundfordringar eller leverantörsskulder.

15A. Det företag som har en monetär post, som utgör fordringar på eller skulder till en utlandsverksamhet som beskrivs i punkt 15, kan vara ett dotterföretag i koncernen. Ett företag har exempelvis två dotterföretag, A och B. Dotterföretag B är en utlandsverksamhet. Dotterföretag A beviljar ett lån till dotterföretag B. Dotterföretag A:s lån, som är en fordran på dotterföretag B, kommer att bli en del av företagets nettoinvestering i dotterföretag B om reglering av låneskulden vare sig är planerad eller antas ske inom överskådlig framtid. Detta skulle också bli fallet om dotterföretag A självt var en utlandsverksamhet.

Monetära poster

16. Det viktigaste kännetecknet för en monetär post är en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar pensioner och andra ersättningar till anställda som kommer att utbetalas i likvida medel, avsättningar som kommer att regleras i likvida medel samt utdelningar som redovisas som skuld. Det förekommer avtal om att erhålla (eller tillhandahålla) ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument eller en variabel mängd tillgångar för vilka det verkliga värde som ska erhållas (eller tillhandahållas) motsvarar ett fastställt eller fastställbart belopp. Ett sådant avtal utgör likaledes en monetär post. Omvänt är en icke-monetär posts viktigaste kännetecken avsaknaden av en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar förutbetalda belopp för varor och tjänster (exempelvis förutbetald hyra), goodwill, immateriella tillgångar, varulager, materiella anläggningstillgångar, samt avsättningar som ska regleras genom leverans av en icke-monetär tillgång.

SAMMANFATTNING AV DET TILLVÄGAGÅNGSSÄTT SOM KRÄVS I STANDARDEN

17. Vid upprättandet av finansiella rapporter ska varje företag – oavsett om det är ett fristående företag, ett företag med utlandsverksamheter (såsom ett moderföretag) eller en utlandsverksamhet (såsom ett dotterföretag eller en filial) – fastställa sin funktionella valuta i enlighet med punkterna 9–14. Företaget räknar om poster i utländsk valuta till sin funktionella valuta och redovisar effekterna av sådana omräkningar i enlighet med punkterna 20-37 och 50.

▼B

18. Många rapporterande enheter utgörs av ett antal enskilda företag (exempelvis består en koncern av ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag). Olika typer av företag kan, oavsett om de ingår i en koncern eller ej, äga andelar i intresseföretag eller joint ventures. De kan också ha filialer. Resultatet och den finansiella ställningen för varje enskilt företag som ingår i den rapporterande enheten måste räknas om till den valuta i vilken det rapporterande företaget upprättar sina finansiella rapporter. Enligt denna standard kan ett rapporterande företags rapporteringsvaluta vara valfri valuta (eller valfria valutor). Resultatet och den finansiella ställningen för ett enskilt företag som ingår i den rapporterande enheten och vars funktionella valuta skiljer sig ifrån rapporteringsvalutan ska räknas om i enlighet med punkterna 38–50.

19. Det är enligt denna standard även tillåtet för ett fristående företag som upprättar finansiella rapporter eller ett företag som upprättar separata finansiella rapporter i enlighet med IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter, att redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valutor). Om företagets rapporteringsvaluta är en annan än dess funktionella valuta, räknas företagets resultat och finansiella ställning också om till rapporteringsvalutan i enlighet med punkterna 38–50.

REDOVISNING I DEN FUNKTIONELLA VALUTAN AV TRANSAKTIONER I UTLÄNDSK VALUTA

Första redovisningen

20. Med en transaktion i utländsk valuta avses en transaktion som är uttryckt i, eller kommer att medföra en betalning i, utländsk valuta. Exempel utgörs av transaktioner som uppkommer när ett företag

a) köper eller säljer varor eller tjänster som är prissatta i utländsk valuta,

b) tar upp eller lämnar lån som uttrycks i utländsk valuta, eller

c) på annat sätt köper eller säljer tillgångar, eller påtar sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.

21. En transaktion i utländsk valuta ska, när den tas in i redovisningen första gången, omräknas till den funktionella valutan enligt transaktionsdagens avistakurs.

22. Transaktionsdagen är den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt International Financial Reporting Standards (IFRS). Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen vid transaktionstillfället. Exempelvis kan en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

▼M5

Redovisning vid efterföljande rapportperioders slut

▼B

23. Varje balansdag ska

a) monetära poster i utländsk valuta räknas om till balansdagskursen,

b) icke-monetära poster, som värderas till anskaffningsvärde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen vid transaktionstillfället, och

c) icke-monetära poster, som värderas till verkligt värde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet fastställdes.

24. Det redovisade värdet för en post fastställs i samverkan med övriga tillämpliga standarder. Exempelvis kan materiella anläggningstillgångar redovisas till verkligt värde eller anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Oavsett om det fastställda redovisade värdet bygger på anskaffningsvärde eller verkligt värde, ska beloppet, om det har fastställts i en utländsk valuta, därefter räknas om till den funktionella valutan i enlighet med denna standard.

25. Det redovisade värdet för vissa poster fastställs genom jämförelse av två eller flera belopp. Exempelvis ska varulager redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet i enlighet med IAS 2, *Varulager*. På motsvarande sätt ska en tillgång, som i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar,* för vilken det föreligger ett nedskrivningsbehov, redovisas till det lägsta av det redovisade värdet före beaktande av eventuella nedskrivningar och återvinningsvärdet. Om en sådan tillgång är icke-monetär och värderas i en utländsk valuta, ska det redovisade värdet fastställas genom jämförelse av

a) anskaffningsvärdet eller det redovisade värdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då beloppet fastställdes (det vill säga kursen per transaktionsdagen för en post som värderas till anskaffningsvärde), och

b) nettoförsäljningsvärdet eller återvinningsvärdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då värdet fastställdes (exempelvis balansdagskursen per ►M5 rapportperiodens slut ◄).

Effekten av denna jämförelse skulle kunna bli att en nedskrivning redovisas i den funktionella valutan men inte skulle redovisas i den utländska valutan, eller tvärtom.

26. Om flera valutakurser finns tillgängliga, används den kurs till vilken framtida kassaflöden som representerar transaktionen eller saldot hade kunnat reglerats, om dessa kassaflöden hade inträffat på värderingsdagen. Om det tillfälligt inte är möjligt att växla mellan två valutor, används den därpå följande första valutakursen till vilken växling skulle ha kunnat ske.

Redovisning av valutakursdifferenser

27. Enligt vad som framgår i punkt 3, är IAS 39 tillämplig vid säkringsredovisning av poster i utländsk valuta. Vid tillämpning av säkringsredovisning krävs att ett företag redovisar vissa valutakursdifferenser på ett annat sätt än vad som krävs enligt denna standard. Exempelvis kräver IAS 39 att valutakursdifferenser hänförliga till monetära poster, som uppfyller kraven för säkringsinstrument i en kassaflödessäkring, vid det ►M5 första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat ◄ till den del säkringen är effektiv.

▼B

28. Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering av monetära poster eller omräkning av monetära poster till kurser som avviker från dem till vilka posterna omräknades vid det första redovisningstillfället under perioden eller i tidigare finansiella rapporter, ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för den period i vilken de uppkommer, förutom enligt vad som beskrivs i punkt 32.

29. Om monetära poster blir följden av en transaktion i en utländsk valuta och växelkursen ändras mellan transaktionstidpunkten och tidpunkten för reglering, uppkommer en valutakursdifferens. Om transaktionen regleras under samma redovisningsperiod som den inträffade, redovisas alla valutakursdifferenser under den perioden. Om transaktionen regleras under en efterföljande redovisningsperiod, fastställs emellertid den redovisade valutakursdifferensen under varje period fram till regleringstidpunkten utifrån ändringen av valutakursen under respektive period.

30. Om en vinst eller förlust från en icke-monetär post ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Omvänt gäller att om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

31. Andra standarder kräver att vissa vinster och förluster ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Exempelvis krävs enligt IAS 16 att vissa vinster och förluster, som är följden av omvärdering av materiella anläggningstillgångar, ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Om en sådan tillgång värderas i en utländsk valuta, krävs enligt punkt 23 (c) i denna standard att det omvärderade beloppet räknas om till valutakursen per den dag då beloppet fastställs, vilket leder till en valutakursdifferens som även den ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄.

32. Valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post, som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (se punkt 15), ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter eller i utlandsverksamhetens enskilda finansiella rapporter, beroende på vilket som är tillämpligt. I de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (exempelvis koncernredovisningar om utlandsverksamheten är ett dotterföretag), ska sådana valutakursdifferenser vid ►M5 första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras från eget kapital till resultatet ◄ och vid avyttring av nettoinvesteringen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 48.

33. Om en monetär post utgör del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet och uttrycks i det rapporterande företagets funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i utlandsverksamhetens enskilda finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i en annan valuta än det rapporterande företagets eller utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter och i utlandsverksamhetens egna finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Sådana valutakursdifferenser ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄ i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheten tas in i koncernredovisningen, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden).

▼B

34. Om ett företag löpande bokför i en annan valuta än den funktionella valutan, omräknas alla belopp per den tidpunkt företaget upprättar sina finansiella rapporter till den funktionella valutan i enlighet med punkterna 20–26. Detta ger samma belopp i den funktionella valutan som om posterna ursprungligen hade bokförts i den funktionella valutan. Exempelvis räknas monetära poster om till den funktionella valutan genom användning av balansdagskursen, och icke-monetära poster som värderas till anskaffningsvärde räknas om till valutakursen per det datum då den transaktion genomfördes som ledde till redovisning av dessa poster.

Byte av funktionell valuta

35. När ett företag byter funktionell valuta, ska företaget tillämpa de omräkningsbestämmelser som gäller för den nya funktionella valutan framåtriktat från den tidpunkt då ändringen sker.

36. Enligt vad som anges i punkt 13, återspeglar ett företags funktionella valuta de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. Följaktligen kan den funktionella valutan, när den väl har fastställts, endast bytas om dessa underliggande transaktioner, händelser eller omständigheter har förändrats. Exempelvis kan en förändring av vilken valuta som huvudsakligen påverkar varors och tjänsters försäljningspris föranleda ett byte av ett företags funktionella valuta.

37. Effekten av ett byte av funktionell valuta redovisas framåtriktat. Med andra ord räknar ett företag om alla poster till den nya funktionella valutan genom att använda valutakursen per datumet för bytet. De omräknade beloppen avseende icke-monetära poster som blir följden behandlas som posternas historiska anskaffningsvärden. ►M5 Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhet och som tidigare redovisats i övrigt totalresultat enligt punkterna 32 och 39 (c) omklassificeras inte från eget kapital till resultatet förrän verksamheten avyttras. ◄

ANVÄNDNING AV ANNAN RAPPORTERINGSVALUTA ÄN DEN FUNKTIONELLA VALUTAN

Omräkning till rapporteringsvaluta

38. Ett företag kan redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valutor). Om rapporteringsvalutan är en annan än företagets funktionella valuta räknar företaget om sitt resultat och sin finansiella ställning till rapporteringsvalutan. Om exempelvis en koncern består av enskilda företag med olika funktionella valutor uttrycks resultatet och den finansiella ställningen för vart och ett av företagen i samma valuta så att koncernredovisning kan upprättas.

39. Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:

a) Tillgångar och skulder i varje redovisad ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ (det vill säga inklusive jämförelsetal) ska räknas om ►M5 till stängningskursen per datumet för den rapporten över finansiell ställning ◄,

b) intäkter och kostnader i varje ►M5 rapport över totalresultat eller separat resultaträkning som utformas ◄ (det vill säga inklusive jämförelsetal) ska räknas om till transaktionsdatumens valutakurser, och

▼B

c) alla valutakursdifferenser som uppkommer ska redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄.

40. Av praktiska skäl kan en kurs som utgör en approximation av transaktionsdatumens valutakurser användas vid omräkningen. Exempelvis används ofta en genomsnittlig kurs för perioden vid omräkning av intäkter och kostnader. Om valutakurserna varierar betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

41. De valutakursdifferenser som punkt 39 (c) hänvisar till är följden av

▼M5

a) att intäkts- och kostnadsposter räknas om till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder räknas om till stängningskurs.

▼B

b) att nettoinvesteringen vid årets början räknas om till en balansdagskurs som skiljer sig från den föregående balansdagskursen.

►M5 Dessa valutakursdifferenser redovisas inte i resultaträkningen eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten. Det ackumulerade beloppet för valutakursdifferenserna redovisas i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras. När valutakursdifferenserna hänför sig till en icke helägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, ◄ ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförbara till minoritetsandelarna, fördelas på och redovisas som en del av ►M11 innehavet utan bestämmandeinflytande ◄ i ►M5 koncernrapporten över den finansiella ställningen ◄.

42. Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:

a) Alla belopp (det vill säga tillgångar, skulder, poster i eget kapital, intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal) ska räknas om till balansdagskursen för den senaste ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, men

b) om beloppen räknas om till valutan i ett land som inte är ett höginflationsland ska jämförelsebeloppen vara de som i de relevanta finansiella rapporterna för föregående år redovisades som belopp för det då innevarande året (det vill säga beloppen ska inte justeras för senare förändringar i prisnivån eller för senare förändringar i valutakursen).

43. Om ett företags funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland ska företaget räkna om de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 29 innan det tillämpar den omräkningsmetod som anges i punkt 42, utom när det gäller jämförelsebelopp som räknas om till en valuta i ett land som inte är ett höginflationsland (se punkt 42 (b)). Om landet upphör att vara ett höginflationsland och om företaget inte längre räknar om sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29, ska företaget som anskaffningsvärden vid omräkning till rapporteringsvalutan använda de belopp som räknats om till den prisnivå som gällde vid den tidpunkt när företaget upphörde att räkna om sina finansiella rapporter.

▼B

Omräkning av en utlandsverksamhet

44. Utöver punkterna 38–43 är punkterna 45–47 tillämpliga när en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning räknas om till en rapporteringsvaluta så att utlandsverksamheten kan inkluderas i det rapporterande företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden.

45. Införlivandet av en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning i det rapporterande företagets resultat och finansiella ställning följer det vanliga tillvägagångssättet vid upprättande av koncernredovisning, såsom eliminering av koncerninterna balansposter och koncerninterna transaktioner för ett dotterföretag (se IAS 27 samt IAS 31, *Andelar i joint ventures*). En koncernintern monetär tillgång (eller skuld) kan emellertid inte, oavsett om den är kortfristig eller långfristig, elimineras mot motsvarande koncerninterna skuld (eller tillgång) utan att följden av valutakursfluktuationer framgår i koncernredovisningen. Detta beror på att den monetära posten motsvarar ett åtagande att växla en valuta mot en annan och exponerar det rapporterande företaget för vinster eller förluster till följd av valutakursfluktuationer. ►M5 Därför fortsätter det rapporterande företaget att redovisa en sådan valutakursdifferens i resultatet för koncernen, eller, om valutakursdifferenser uppkommit under omständigheter som beskrivs i punkt 32, redovisas den i övrigt totalresultat och ackumuleras i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras. ◄

46. Om en utlandsverksamhets finansiella rapporter är per ett annat datum än det rapporterande företagets finansiella rapporter, upprättar utlandsverksamheten ofta ytterligare rapporter per samma datum som det rapporterande företagets finansiella rapporter. Om detta inte sker, är det ►M5 enligt IAS 27 tillåtet att använda ett annat datum under förutsättning att skillnaden inte överstiger tre månader och att justeringar görs för effekterna av eventuella betydande transaktioner eller andra händelser som inträffar mellan de olika datumen. ◄ I ett sådant fall räknas utlandsverksamhetens tillgångar och skulder om till växelkursen per utlandsverksamhetens balansdag. Justeringar görs för betydande förändringar av valutakurser fram till det rapporterande företagets balansdag i enlighet med IAS 27. Samma tillvägagångssätt används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden på intresseföretag och joint ventures och vid tillämpning av klyvningsmetoden på joint ventures i enlighet med IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, och IAS 31.

47. Goodwill som uppkommer vid förvärv av en utlandsverksamhet liksom justeringar till verkligt värde av tillgångar och skulder som görs vid förvärvet av denna utlandsverksamhet ska redovisas som tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Således ska de uttryckas i utlandsverksamhetens funktionella valuta och räknas om till balansdagskurs i enlighet med punkterna 39 och 42.

▼M11

Avyttring eller delavyttring av en utlandsverksamhet

▼M5

48. Vid avyttring av en utlandsverksamhet ska det ackumulerade beloppet för de kursdifferenser som är hänförliga till den utlandsverksamheten, som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, omklassificeras från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när vinsten eller förlusten vid avyttringen redovisas (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)).

▼M11

48A. Utöver avyttringen av ett företags hela innehav i en utlandsverksamhet redovisas följande som avyttringar även om företaget behåller ett innehav i det tidigare dotterföretaget, intresseföretaget eller gemensamt styrda företaget

(a) förlusten av bestämmande inflytande över ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet,

(b) förlusten av betydande inflytande över ett intresseföretag som innefattar en utlandsverksamhet, och

(c) förlusten av gemensamt bestämmande inflytande över gemensamt styrt företag som innefattar en utlandsverksamhet.

48B. Vid avyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska det ackumulerade beloppet för de kursdifferenser som är hänförliga till denna utlandsverksamhet som har hänförts till innehaven utan bestämmande inflytande tas bort från rapporten över finansiell ställning, men ska inte omklassificeras till resultatet.

48C. Vid delavyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska företaget fördela om den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat till innehaven utan bestämmande inflytande i denna utlandsverksamhet. I varje annan delavyttring av en utlandsverksamhet ska företaget till resultatet omklassificera endast den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat.

48D. En delavyttring av ett företags innehav i en utlandsverksamhet är varje minskning av ett företags ägarandel i en utlandsverksamhet, förutom sådana minskningar i 48A som redovisas som avyttringar.

▼M7

49. En självständig utlandsverksamhet kan helt eller delvis avyttras genom försäljning, likvidation, återbetalning av tillfört eget kapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en självständig utlandsverksamhet, antingen på grund av dess egna förluster eller en värdeminskning som redovisas av ägarföretaget, betraktas inte som en delavyttring. Följaktligen föranleder en nedskrivning ej att någon del av kursdifferenserna ska redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

▼B

SKATTEEFFEKTER AV ALLA VALUTAKURSDIFFERENSER

50. Vinster och förluster vid transaktioner i utländsk valuta och valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning (inklusive utlandsverksamheter) till en annan valuta kan ge upphov till skatteeffekter. IAS 12, *Inkomstskatter*, är tillämplig på sådana skatteeffekter.

UPPLYSNINGAR

51. I punkterna 53 och 55–57 avser hänvisningar till ”funktionell valuta”, när det gäller en koncern, moderföretagets funktionella valuta.

▼B

52. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) Storleken på valutakursdifferenser som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ förutom för sådana valutakursdifferenser som uppkommit till följd av att finansiella instrument värderats till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med IAS 39, och

▼M5

b) nettot av de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, och en avstämning av beloppet för sådana valutakursdifferenser per periodens början och slut.

▼B

53. Om rapporteringsvalutan är en annan än den funktionella valutan ska detta anges, tillsammans med upplysning om den funktionella valutan och anledningen till varför en annan rapporteringsvaluta används.

54. Om antingen det rapporterande företaget eller en betydande utlandsverksamhet byter funktionell valuta ska detta anges samt upplysning lämnas om anledningen till bytet.

55. Om ett företag upprättar sina finansiella rapporter i en annan valuta än sin funktionella valuta, ska det beskriva de finansiella rapporterna som överensstämmande med International Financial Reporting Standards (IFRS) endast om de överensstämmer med alla krav i varje tillämplig standard och varje tillämplig tolkning till dessa standarder, inklusive den omräkningsmetod som beskrivs i punkterna 39 och 42.

56. Ett företag upprättar ibland sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än sin funktionella valuta utan att uppfylla kraven i punkt 55. Exempelvis kan ett företag räkna om endast vissa poster i sina finansiella rapporter till en annan valuta. Alternativt kan ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland räkna om de finansiella rapporterna till en annan valuta genom omräkning av alla poster till den senaste balansdagskursen. Sådana omräkningar är inte förenliga med International Financial Reporting Standards (IFRS), och upplysningar i enlighet med punkt 57 krävs.

57. Om ett företag redovisar sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än antingen sin funktionella valuta eller sin rapporteringsvaluta och om kraven i punkt 55 inte uppfylls, ska det

a) tydligt ange att det rör sig om kompletterande upplysningar för att skilja dem från de upplysningar som överensstämmer med International Financial Reporting Standards (IFRS),

b) ange i vilken valuta som de kompletterande upplysningarna lämnats, och

c) lämna upplysning om företagets funktionella valuta och vilken omräkningsmetod som använts för att ta fram de kompletterande upplysningarna.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼B

58A. *Nettoinvestering i en utlandsverksamhet* (ändringar i IAS 21), som publicerades i december 2005, lade till punkt 15A samt ändrade punkt 33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

59. Ett företag ska tillämpa punkt 47 framåtriktat på alla förvärv som sker efter det att den rapportperiod i vilken denna standard tillämpas första gången har börjat. Retroaktiv tillämpning av punkt 47 på tidigare förvärv är tillåten. Vid ett förvärv av en utlandsverksamhet, där förvärvet redovisas framåtriktat men skedde före den tidpunkt då denna standard börjar tillämpas, ska företaget inte räkna om tidigare år, och kan följaktligen, i tillämpliga fall, redovisa goodwill och justeringar till verkligt värde som uppkommer vid detta förvärv, som tillgångar och skulder i företaget i stället för tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Därför är denna goodwill och justeringarna till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta vilka redovisas till valutakursen per förvärvstillfället.

60. Alla andra ändringar till följd av tillämpningen av denna standard ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

▼M5

60A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 och 52. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M11

60B. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkterna 48A–48D lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

61. Denna standard ersätter IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser* (omarbetad 1993).

62. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-11*, Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar*,

b) SIC-19, *Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29,* och

c) SIC-30*, Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta*.

▼M1

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 23

Låneutgifter

GRUNDPRINCIP

1 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång utgör del av den tillgångens anskaffningsvärde. Övriga låneutgifter kostnadsförs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Ett företag skall tillämpa denna standard vid redovisning av låneutgifter.

3 Standarden behandlar inte den faktiska eller beräknade kostnaden för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital som inte klassificeras som skuld.

4 Ett företag behöver inte tillämpa standarden på låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller tillverkning av:

(a) en kvalificerad tillgång som värderas till verkligt värde, exempelvis en biologisk tillgång, eller

(b) lagertillgångar som regelbundet tillverkas, eller på annat sätt framställs, i större kvantiteter.

DEFINITIONER

5 I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Låneutgifter är ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital.

En *kvalificerad tillgång* är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

▼M8

6 Lånekostnader kan innefatta:

(a) räntekostnader beräknade med hjälp av effektivräntemetoden i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*,

(b) [struken]

(c) [struken]

(d) räntedelen i samband med finansiell leasing redovisad i enlighet med IAS 17, *Leasingavtal*, samt

(e) valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta, till den del dessa kan betraktas som en justering av räntekostnader.

▼M1

7 Beroende på omständigheterna kan något av nedanstående betraktas som kvalificerade tillgångar:

(a) lagertillgångar,

(b) produktionsanläggningar,

▼M1

(c) kraftverk,

(d) immateriella tillgångar,

(e) förvaltningsfastigheter.

Finansiella tillgångar, och lagertillgångar som tillverkas eller på annat sätt framställs med kort tillverkningstid, är inte kvalificerade tillgångar. Tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärvas är inte kvalificerade tillgångar.

REDOVISNING

8 Ett företag skall aktivera låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång som del av den tillgångens anskaffningsvärde. Ett företag skall redovisa övriga låneutgifter som kostnad i den period när de uppkommer.

9 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång innefattas i tillgångens anskaffningsvärde. Sådana låneutgifter aktiveras som del av tillgångens anskaffningsvärde när det är sannolikt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. När ett företag tillämpar IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*, redovisar det som kostnad den del av låneutgifterna som kompenserar för inflationen under samma period enligt punkt 21 i den standarden.

Låneutgifter som kan aktiveras

10 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång är sådana låneutgifter som hade undvikits om åtgärden inte genomförts. När ett företag lånar kapital särskilt i syfte att förvärva en viss kvalificerad tillgång kan de låneutgifter som är direkt hänförliga till tillgången i fråga enkelt identifieras.

11 Det kan vara svårt att identifiera ett direkt samband mellan viss upplåning och en kvalificerad tillgång och bestämma den upplåning som annars hade undvikits. En sådan svårighet uppkommer exempelvis när ett företags finansiering samordnas centralt. Svårigheter uppstår också när en koncern använder låneinstrument vid upplåning av kapital till olika räntesatser och lånar ut detta kapital till andra företag i koncernen. Andra komplikationer uppstår vid lån i utländsk valuta eller lån som är knutna till utländska valutor när koncernen är verksam i höginflationsländer samt på grund av svängningar i valutakurser. Detta leder till svårigheter att fastställa storleken på de låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet av en kvalificerad tillgång och i sådana fall måste särskilda bedömningar göras.

12 Till den del ett företag lånar upp kapital särskilt i syfte att anskaffa en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras, skall företaget bestämma det belopp som kan aktiveras till de faktiska låneutgifterna som uppkommit under perioden för upplåningen efter avdrag för de eventuella finansiella intäkter som uppkommit när upplånat kapital tillfälligt placerats.

▼M1

13 Finansieringen av en kvalificerad tillgång kan innebära att ett företag lånar upp kapital och ådrar sig låneutgifter innan del av eller samtliga medel använts för investeringar i en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras. I sådana fall placeras medlen ofta tillfälligt i avvaktan på att investeringen i tillgången genomförs. Vid bestämmandet av beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras för en viss period dras samtliga finansiella intäkter av sådant placerat kapital från de uppkomna låneutgifterna.

14 Till den del ett företag lånar upp kapital allmänt och använder det i syfte att förvärva en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras, skall beloppet av de låneutgifter som kan inräknas i tillgångens anskaffningsvärde fastställas genom att en räntesats tillämpas på investeringarna i den tillgången. Räntan skall vara det vägda genomsnittet av företagets låneutgifter för utestående lån under perioden, exklusive låneutgifter som är hänförliga till lån som upptagits särskilt i syfte att förvärva en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras. Beloppet avseende de låneutgifter ett företag aktiverar under en period skall inte överstiga det belopp för låneutgifter som uppkommit under den perioden.

15 Under vissa omständigheter är det riktigt att ta med moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån vid beräkningen av ett vägt genomsnitt av låneutgifterna. Under andra är det riktigt för varje dotterföretag att använda ett vägt genomsnitt av låneutgifterna för sin egen upplåning.

Det redovisade värdet för den kvalificerade tillgången överstiger återvinningsvärdet

16 När det redovisade värdet eller det förväntade slutliga anskaffningsvärdet för den kvalificerade tillgången överstiger tillgångens återvinningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned enligt kraven i andra standarder. Under vissa omständigheter återförs det nedskrivna beloppet enligt dessa andra standarder.

Påbörjande av aktivering

17 Ett företag skall börja aktivera låneutgifter som del av anskaffningsvärdet för en kvalificerad tillgång på påbörjandedatumet. Påbörjandedatum för aktivering är det datum när företaget först uppfyller samtliga villkor nedan:

(a) det har utgifter för tillgången,

(b) det ådrar sig låneutgifter, och

(c) det genomför aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning.

▼M1

18 Utgifter för en kvalificerad tillgång omfattar endast sådana utgifter som har resulterat i betalningar, överlåtelser av andra tillgångar eller att räntebärande skulder uppkommit. Utgifter minskas med erhållna förskottsbetalningar och bidrag som är hänförliga till tillgången (se IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*). Det genomsnittliga redovisade värdet för tillgången under en period, inklusive tidigare aktiverade låneutgifter, är vanligen en tillräcklig approximation av de utgifter som räntesatsen tillämpas på under perioden.

19 De aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än det fysiska uppförandet av tillgången. De innefattar tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av det fysiska uppförandet, såsom de aktiviteter som krävs att införskaffa tillstånd före påbörjandet av det fysiska uppförandet. Däremot utesluter sådana aktiviteter innehavet av en tillgång när ingen produktion eller utveckling som förändrar tillgångens beskaffenhet äger rum. Exempelvis aktiveras låneutgifter som uppkommer medan mark exploateras under den tid som exploateringsarbete pågår. Däremot uppfyller låneutgifter som uppkommer när mark som har förvärvats för exploatering innehas utan att något exploateringsarbete utförs inte kraven för aktivering.

Avbrott i aktivering

20 Ett företag skall göra avbrott i aktivering av låneutgifter under sådana längre perioder när det gör avbrott i aktiv utveckling av en kvalificerad tillgång.

21 Ett företag kan ådra sig låneutgifter under en längre period under vilken det gör avbrott i de aktiviteter som krävs för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Sådana utgifter är utgifter för innehav av delvis färdigställda tillgångar och uppfyller inte kraven för aktivering. Ett företag gör emellertid vanligen inte avbrott i aktiveringen av låneutgifter under en period när det utför betydande tekniskt och administrativt arbete. Ett företag gör inte heller avbrott i aktiveringen av låneutgifter när ett tillfälligt uppehåll krävs som del av processen att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Exempelvis fortsätter aktivering under den försening som blir följden av höga vattenstånd vid byggandet av en bro, om sådana höga vattenstånd är vanliga under byggnadsperioden i det berörda geografiska området.

Upphörande av aktivering

22 Ett företag skall upphöra att aktivera låneutgifter när det har slutfört i huvudsak alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa en kvalificerad tillgång för dess avsedda användning eller försäljning.

23 En tillgång är normalt färdigställd för avsedd användning eller försäljning när den fysiska framställningen av tillgången har avslutats, även om rutinmässigt administrativt arbete kan fortsätta. Om smärre åtgärder, exempelvis utsmyckning av en fastighet enligt köparens eller användarens specifikationer, är allt som återstår, indikerar detta att aktiviteterna i allt väsentligt är avslutade.

▼M1

24 När ett företag slutför uppförandet av en kvalificerad tillgång i delar och varje del kan användas medan uppförandet av andra delar fortgår, skall företaget upphöra att aktivera låneutgifter när det i allt väsentligt slutför alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa sådan del för avsedd användning eller försäljning.

25 Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en för sig kan användas är ett exempel på en kvalificerad tillgång, där varje del kan användas, medan uppförandet av andra byggnader fortsätter. Ett exempel på en kvalificerad tillgång, som behöver vara färdig i alla delar innan någon del kan tas i bruk, är en fabrik som innefattar flera processer som utförs i en följd i olika delar av fabriken, såsom ett stålverk.

UPPLYSNINGAR

26 Ett företag skall lämna upplysning om

(a) beloppet för låneutgifter som har aktiverats under redovisningsperioden, samt

(b) den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

27 När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip skall ett företag tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till kvalificerade tillgångar för vilka påbörjandedatumet för aktiveringen är datumet för ikraftträdande eller senare.

28 Ett företag kan emellertid utse vilket datum som helst före datumet för ikraftträdande och tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till alla kvalificerade tillgångar för vilka påbörjandedatumet för aktiveringen är det datumet eller senare.

IKRAFTTRÄDANDE

29 Ett företag skall tillämpa standarden för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 januari 2009, skall företaget lämna upplysning om detta.

▼M8

29A Punkt 6 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M1

UPPHÄVANDE AV IAS 23 (OMARBETAD 1993)

30 Denna standard ersätter IAS 23, *Låneutgifter* [på svenska godkänd av EU som *Lånekostnader*], (omarbetad 1993).

▼M26

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 24

Upplysningar om närstående

MÅL

1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags finansiella rapporter innehåller sådana upplysningar som behövs för att uppmärksamma möjligheten att dess finansiella ställning och resultat kan ha påverkats av förekomsten av närstående samt av transaktioner med och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med sådana parter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 **Standarden skall tillämpas vid**

(a) identifiering av relationer och transaktioner med närstående,

(b) identifiering av utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, mellan ett företag och dess närstående,

(c) identifiering av de omständigheter under vilka upplysningar enligt punkterna (a) och (b) krävs, och

(d) fastställande av vilka upplysningar som ska lämnas om dessa poster.

3 **Denna standard kräver att upplysning lämnas om transaktioner med och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med närstående i ett moderföretags, en samägares eller ett ägarföretags konsoliderade eller separata finansiella rapporter enligt IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*. Denna standard ska även tillämpas på enskilda finansiella rapporter.**

4 Upplysningar om transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden med andra företag i samma koncern lämnas i ett företags finansiella rapporter. Transaktioner med närstående inom samma koncern och utestående mellanhavanden elimineras när koncernredovisningen upprättas.

SYFTET MED UPPLYSNINGAR OM NÄRSTÅENDE

5 Relationer mellan närstående är vanligt förekommande i affärsverksamhet. Exempelvis bedriver företag ofta delar av sin verksamhet genom dotterföretag, joint ventures och intresseföretag. Under sådana förhållanden kan företaget påverka de finansiella och operativa strategierna i det hel- eller delägda företaget genom ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

6 En relation med en närstående kan påverka ett företags finansiella resultat och ställning. Närstående kan genomföra transaktioner som inte skulle genomföras av parter som inte är närstående. Exempelvis skulle ett företag, som säljer varor till inköpspris till moderföretaget, kanske inte sälja på samma villkor till en annan kund. Vidare är det inte säkert att transaktioner mellan närstående sker med samma belopp som mellan ej närstående.

▼M26

7 Ett företags resultat och finansiella ställning kan påverkas av en relation med en närstående, även om det inte sker några transaktioner mellan parterna. Enbart existensen av en närståenderelation kan vara tillräckligt för att påverka företagets transaktioner med andra parter. Exempelvis kan ett dotterföretags förbindelser med en handelspartner avslutas när ett moderföretag förvärvar ett systerföretag som är verksamt i samma bransch som den tidigare partnern. Vidare kan en part avstå från att utöva viss verksamhet på grund av betydande inflytande från en annan part. Exempelvis kan ett moderföretag instruera ett dotterföretag att inte bedriva forsknings- och utvecklingsarbeten.

8 Av dessa skäl kan kännedom om transaktioner med närstående, utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, och andra relationer påverka bedömningar som användare av finansiella rapporter gör av ett företags verksamhet, inbegripet bedömningar av de risker och möjligheter som företaget står inför.

DEFINITIONER

9 **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:**

***Närstående part* är en person eller ett företag som är närstående till det företag som upprättar sina finansiella rapporter (i denna standard kallat det ”rapporterande företaget”).**

(a) En person eller en persons nära familjemedlemmar är närstående till ett rapporterande företag om personen i fråga

(i) utövar ett bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det rapporterande företaget,

(ii) har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller

(iii) är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterande företaget eller i moderbolaget till det rapporterande företaget.

(b) Ett företag är närstående till ett rapporterande företag om något av nedanstående villkor är tillämpliga:

(i) Företaget och det andra (rapporterande) företaget ingår i samma koncern (vilket betyder att varje moderbolag, dotterbolag och systerföretag är närstående till de övriga).

(ii) Ett företag är ett av det andra företagets intresseföretag eller ett joint venture (samriskbolag) i vilket det rapporterande företaget är samägare (eller ett intresseföretag till en koncern som företaget ingår i eller ett joint venture i vilket den koncernen är samägare).

(iii) Båda företagen är joint ventures i vilket samma tredje part är samägare.

(iv) Ett företag är ett joint venture i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.

(v) Företaget är en plan för ersättning efter avslutad anställning till förmån för anställda i antingen det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget. Om det rapporterande företaget självt utgör en sådan plan är de stödjande arbetsgivarna också närstående till det rapporterande företaget.

▼M26

(vi) Företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som avses i (a).

(vii) En person som avses i (a)(i) har ett betydande inflytande över företaget eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företaget (eller i ett moderbolag till företaget).

En transaktion med närstående är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan ett rapporterande företag och en närstående part, oavsett om ersättning utgår eller ej.

***En persons nära familjemedlemmar* är sådana som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget, i vilka följande innefattas:**

(a) Personens barn och maka/make eller sambo,

(b) barn till personens maka/make eller sambo, och

(c) personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personens maka/manke eller sambo.

***Ersättning* innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19, *Ersättningar till anställda*), inklusive ersättningar till anställda i fråga om vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag som ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, ska betala eller tillhandahåller i utbyte mot tjänster som utförs åt företaget. De innefattar även sådana vederlag som betalas för moderföretagets räkning men som hänför sig till företaget. Ersättning innefattar**

(a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,

(b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar, livförsäkring och sjukvård,

(c) övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår, ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte ska betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar,

(d) ersättningar vid uppsägning. och

(e) aktierelaterade ersättningar.

***Bestämmande inflytande* innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar av sin verksamhet.**

▼M26

Med *gemensamt bestämmande inflytande* avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet.

***Nyckelpersoner i ledande ställning* är de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl sådana som är anställda i företaget som andra).**

***Betydande inflytande* innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande över dessa strategier. Betydande inflytande kan uppnås via aktieinnehav, stadgar eller avtal.**

Med *Staten* avses statsmakten, offentliga myndigheter samt byråer och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Ett *staten närstående företag* är ett företag över vilket en stat utövar ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

10 Bedömningen om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på förhållandets ekonomiska innebörd och inte enbart på den juridiska formen.

11 I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte vara närstående:

(a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller på grund av att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget.

(b) två samägare, enbart på grund av att de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture.

(c) (i) finansiärer,

(ii) fackföreningar,

iii) allmännyttiga företag, och

(iv) ministerier och offentliga myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande företaget

enbart på grund av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess).

(d) en kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym, enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

12 I definitionen av närstående inbegrips dotterbolag till intresseföretag i ett intresseföretag och dotterbolag till ett joint venture i ett joint venture. Därför är exempelvis ett intresseföretags dotterbolag och en investerare som har ett betydande inflytande intresseföretaget varandra närstående.

▼**M26**

UPPLYSNINGAR

Alla företag

13 **Upplysningar ska lämnas om relationer mellan ett moderbolag och dess dotterbolag oberoende av om det har förekommit transaktioner mellan dem eller ej. Ett företag ska upplysa om namnet på dess moderföretag och den part som har det slutliga bestämmande inflytandet om denna är en annan än moderföretaget. Om vare sig företagets moderföretag eller den part som har det slutliga bestämmande inflytandet upprättar konsoliderade finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, ska upplysning lämnas även om namnet på det näst högsta moderföretag som gör det.**

14 För att en användare av finansiella rapporter ska kunna bilda sig en uppfattning om vilka effekter närståenderelationer har på ett företag, är det lämpligt att upplysningar lämnas om sådana närståenderelationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har förekommit mellan de närstående eller ej.

15 Kravet att lämna upplysningar om närståenderelationer mellan ett moderbolag och dess dotterbolag är ett tillkommande krav utöver upplysningskraven i IAS 27, IAS 28 *Innehav i intresseföretag* och IAS 31 *Andelar i joint venture*.

16 I punkt 13 avses det nästa högsta moderbolaget. Det näst högsta moderföretaget är koncernens första moderföretag ovanför det närmaste moderföretaget som upprättar en koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten.

17 **Ett företag ska lämna upplysning om den totala ersättningen till nyckelpersoner i ledande ställning för var och en av följande kategorier**

(a) kortfristiga ersättningar till anställda,

(b) ersättningar efter avslutad anställning,

(c) övriga långfristiga ersättningar,

(d) ersättningar vid uppsägning. och

(e) aktierelaterade ersättningar.

18 **Om ett företag har haft transaktioner med närstående under de perioder som omfattas av de finansiella rapporterna ska det lämna upplysningar om karaktären på närståenderelationen samt lämna information om transaktioner och utestående mellanhavanden inklusive åtaganden som krävs att användare ska förstå vilken effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna Dessa upplysningskrav tillkommer utöver de krav som anges i punkt 17. Upplysningarna ska minst innehålla uppgift om**

(a) transaktionsbeloppen,

(b) de utestående mellanhavanden storlek, inklusive åtaganden, och

(i) dessas villkor, inklusive information om eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som ska lämnas för avveckling, och

(ii) uppgifter om eventuella lämnade eller mottagna garantier,

▼M26

(c) avsättningar för osäkra fordringar hänförliga till de utestående fordringarnas storlek, och

(d) periodens redovisade kostnader avseende osäkra fordringar på närstående.

19 **De upplysningar som krävs enligt punkt 18 ska lämnas separat för var och en av följande kategorier**

(a) moderföretaget,

(b) företag med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över företaget,

(c) dotterföretag,

(d) intresseföretag,

(e) joint ventures i vilka företaget är samägare,

(f) nyckelpersoner i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag, och

(g) andra närstående.

20 Klassificeringen av skulder till och fordringar på närstående i de olika kategorierna enligt punkt 19 är en utvidgning av upplysningskraven i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, rörande information som ska redovisas i antingen balansräkningen eller i noterna. Kategorierna har utvidgats i syfte att ge en mer fullständig analys av mellanhavanden med närstående och gäller transaktioner med närstående.

21 Följande är exempel på transaktioner för vilka upplysning skall lämnas, i det fall de involverar närstående:

(a) inköp eller försäljning av varor (färdiga varor och andra varor),

(b) inköp eller försäljning av fast egendom eller andra tillgångar,

(c) tillhandahållande eller erhållande av tjänster,

(d) leasingavtal,

(e) överföringar av forskning och utveckling,

(f) överföringar enligt licensavtal,

(g) överföringar enligt finansieringsavtal (inklusive lån och kapitaltillskott i form av kontanter eller på annat sätt),

(h) avsättningar för garantier eller säkerhet,

(i) åtaganden att göra något om en särskild händelse inträffar eller inte inträffar i framtiden, inklusive verkställighetskontrakt (*) (redovisade eller oredovisade), och

(*) I IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* definieras verkställighetskontrakt som kontrakt enligt vilka ingendera parten har uppfyllt någon av sina skyldigheter eller båda parter i lika mån delvis har uppfyllt sina skyldigheter.

▼M26

(j) reglering av skulder på uppdrag av företaget eller av företaget på uppdrag av den närstående parten.

22 Deltagande av ett moderföretag eller dotterföretag i en förmånsbestämd plan där riskerna delas upp mellan koncernföretag är en transaktion mellan närstående (se punkt 34B i IAS 19).

23 Upplysningar om att transaktioner med närstående har förekommit på villkor likvärdiga dem som gäller vid transaktioner på affärsmässig grund lämnas endast om sådana villkor kan styrkas.

24 **Det är tillåtet att slå samman upplysningar om likartade poster förutom i de fall då separata upplysningar är nödvändiga för att förstå de effekter som transaktionerna med närstående får på företagets finansiella rapporter.**

Staten närstående företag

25 **Ett rapporterande företag undantas från upplysningskraven i punkt 18 vad gäller transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med följande parter:**

(a) En stat som har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande företaget, och

(b) ett annat företag som är närstående till följd av att samma stat har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över både det rapporterande företaget och det andra företaget.

26 **Om ett rapporterande företag tillämpar undantaget i punkt 25 ska det lämna följande upplysningar om de transaktioner och utestående mellanhavanden som avses i punkt 25:**

(a) Namnet på staten i fråga och vilket slag av relation den har med det rapporterande företaget (dvs. bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande), och

(b) följande tillräckligt detaljerade information för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna förstå effekten av transaktioner med närstående i dess finansiella rapporter:

(i) Varje enskild väsentlig transaktions slag och storlek, och

(ii) För övriga transaktioner som sammantaget, men inte enskilt är väsentliga ska en kvalitativ eller kvantitativ indikation på deras omfattning lämnas. I slagen av transaktioner ingår de som räknas upp i punkt 21.

27 När ett rapporterande företag bedömningsmässigt har att fastställa hur pass detaljerade upplysningar som bör lämnas för att uppfylla kraven i punkt 26 b ska företaget beakta närheten i närståenderelationen och övriga faktorer av betydelse för att fastställa hur betydelsefull transaktionen är som exempelvis om den

(a) är betydande på grund av sin storlek,

(b) genomförs på icke marknadsmässiga villkor,

▼**M26**

(c) ligger utanför de normala dagliga affärstransaktionerna, som exempelvis köp och försäljning av företag,

(d) uppges till reglerings- eller tillsynsmyndigheter,

(e) rapporteras till företagsledningen,

(f) kräver aktieägarnas godkännande.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

28 Företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning tillåts, antingen av hela standarden eller av det partiella undantaget i punktera 25-27 för staten närstående företag. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före 1 januari 2011, ska företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 24 (2003)

29 Denna standard ersätter IAS 24, *Upplysningar om närstående*, (omformulerad 2003).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 26

Redovisning av pensionsstiftelser

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser i det fall sådana finansiella rapporter upprättas.

2. Pensionsstiftelser kallas också pensionsplaner. Enligt denna standard är en pensionsstiftelse en separat rapportenhet som är skild från arbetsgivaren till planens deltagare. Alla andra standarder ska tillämpas på pensionsstiftelsers finansiella rapporter i den mån de inte ersätts av denna standard.

3. Standarden behandlar stiftelsens redovisning och rapportering till alla deltagare, i grupp. Den behandlar inte rapporter till enskilda deltagare rörande deras pensionsersättning.

4. IAS 19, *Ersättningar till anställda*, behandlar fastställande av kostnaden för pensionsersättning i de finansiella rapporterna för arbetsgivare som har sådana planer. Denna standard kompletterar sålunda IAS 19.

5. Pensionsstiftelser kan vara avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Många planer kräver att separata fonder upprättas, som kan vara separata juridiska personer och som kan ha förvaltare, till vilka avgifter betalas och från vilka pensionsersättning betalas. Denna standard ska tillämpas oavsett om sådan fond skapas och oavsett om det finns förvaltare.

6. Pensionsstiftelser som har investerade tillgångar i försäkringsföretag omfattas av samma redovisnings- och fonderingskrav som de som gör privata investeringar. Därmed omfattas de av denna standard, såvida inte avtalet med försäkringsföretaget är ingått i en viss deltagares namn eller grupp med deltagare och förpliktelsen rörande pensionsersättning endast är försäkringsföretagets ansvar.

7. Denna standard behandlar inte andra typer av ersättningar till anställda, såsom avgångsvederlag, uppskjuten ersättning, ersättning för ledighet vid lång anställning, särskilda planer för förtidspension eller avgång i förtid, planer som rör sjukvård, social omsorg eller bonusplaner. Statliga avtal rörande socialförsäkring omfattas inte av denna standards tillämpningsområde.

▼B

DEFINITIONER

8. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Pensionsstiftelser är överenskommelser i vilka ett företag tillhandahåller ersättning till sina anställda när en anställning upphör eller efter dess upphörande (antingen i form av årliga betalningar eller som engångsbelopp) när sådan ersättning, eller arbetsgivarens avgifter till dem, kan fastställas eller uppskattas före pensionen, utifrån villkoren i ett dokument eller utifrån företagets praxis.

Avgiftsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom avgifter till en fond tillsammans med avkastningen av investeringar i fonden.

Förmånsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom hänvisning till en formel som vanligen baseras på anställdas löner och/eller tjänsteår.

Fondering är överföring av tillgångar till en enhet (*fonden*), som är skild från arbetsgivarens företag, i syfte att kunna uppfylla framtida förpliktelser avseende betalning av pensionsersättning.

I denna standard används också nedanstående begrepp med de innebörder som anges nedan:

Deltagare är de som deltar i en pensionsplan och andra som har rätt till ersättning enligt planen.

Nettotillgångar tillgängliga för ersättningar är tillgångar i en plan efter avdrag för skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder är nuvärdet av förväntade betalningar av en pensionsstiftelse till befintliga och tidigare anställda, som är hänförlig till redan utförda tjänster.

Intjänad ersättning är ersättning, där rätten till ersättningen, enligt villkoren i en pensionsplan, inte är villkorade av fortsatt anställning.

9. Vissa pensionsstiftelser har annan huvudman än arbetsgivaren. Denna standard ska även tillämpas på sådana planers finansiella rapporter.

10. De flesta pensionsstiftelser bygger på formella avtal. Vissa är informella men har uppnått en viss grad av förpliktelse som följd av arbetsgivares etablerade praxis. Även om vissa planer tillåter arbetsgivare att begränsa de förpliktelser som är förknippade med planen, är det vanligen svårt för en arbetsgivare att upphäva en plan om arbetsgivaren vill behålla sina anställda. Samma grund för redovisning ska användas både för informella och formella planer.

▼B

11. Många pensionsstiftelser ger möjlighet till upprättande av separata fonder, till vilka avgifter erläggs och från vilka ersättning betalas. Sådana fonder kan administreras av parter som fungerar som fristående förvaltare. I vissa länder kallas dessa parter förvaltare. I denna standard används begreppet förvaltare för sådana parter, även om ett förvaltarskap inte har uppkommit.

12. Pensionsstiftelser beskrivs vanligen som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer, som båda har speciella egenskaper. Det kan finnas planer med egenskaper från båda typerna. Den typen av kombinerade planer betraktas enligt denna standard som avgiftsbestämda planer.

AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

13. Redovisningen för en avgiftsbestämd plan ska innehålla en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en beskrivning av principerna för fondering.

14. Enligt en avgiftsbestämd plan fastställs en deltagares framtida ersättning av de avgifter som betalats in av arbetsgivaren, deltagaren eller bägge parter samt fondens operativa effektivitet och investeringsvinster. En arbetsgivares förpliktelse fullgörs vanligen genom avgifterna till fonden. Yttrande från en aktuarie krävs vanligen inte, även om sådana yttranden ibland används för att uppskatta den framtida ersättning som kan uppnås, baserat på aktuella avgifter och olika nivåer av framtida avgifter och avkastning på investeringar.

15. Deltagarna är intresserade av verksamheten i stiftelsen eftersom den direkt påverkar nivån på deras framtida ersättning. Deltagarna är intresserade av att veta om avgifterna har betalats och om mottagarnas rättigheter skyddats via tillräckliga kontrollåtgärder. En arbetsgivare är intresserad av en effektiv och god verksamhet i stiftelsen.

16. Målsättningen med rapporteringen för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planen och om resultatet av dess investeringar. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla en finansiell rapport som omfattar följande:

a) En beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,

b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut, och

c) en beskrivning av investeringsprinciperna.

FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

17. De finansiella rapporterna för en förmånsbestämd plan ska innehålla antingen:

a) En sammanställning som visar

i) nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,

▼B

ii) nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, och

iii) resulterande över- eller underskott, eller

b) en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar inklusive antingen

i) en not med upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, eller

ii) en hänvisning till denna information i en bifogad aktuariell rapport.

Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per ►**M5** rapportperiodens slut ◄, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

18. I enlighet med punkt 17 ska nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baseras på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor för hittills utfört arbete med utgångspunkt antingen från aktuella lönenivåer eller från prognostiserade lönenivåer, samt upplysning lämnas om använd metod. Upplysning ska också lämnas om effekten av eventuella förändringar i aktuariella antaganden, som har haft en betydandeinverkan på nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

19. De finansiella rapporterna ska innehålla en förklaring av förhållandet mellan nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och nettotillgångar tillgängliga för ersättningar samt av de principer som tillämpas vid fondering av pensionsutfästelser.

20. Vad gäller en förmånsbestämd plan beror betalningen av framtida pensionsutfästelser på planens finansiella ställning och av inbetalares förmåga att betala framtida avgifter till planen samt på resultatet av investeringarna och planens operativa effektivitet.

21. En avgiftsbestämd plan behöver återkommande yttranden från aktuarie för att bedöma planens finansiella ställning, pröva antaganden och rekommendera framtida avgiftsnivåer.

22. Målsättningen med rapportering för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planens finansiella resurser och verksamhet, som är användbar vid bedömning av förhållandena mellan ackumulering av resurser och planens ersättning över tiden. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla finansiella rapporter som omfattar

a) en beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,

b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut,

c) aktuariella uppgifter antingen som del av sammanställningen eller i en separat rapport, och

d) en beskrivning av investeringsprinciperna.

▼B

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder

23. Nuvärdet av förväntade betalningar från en pensionsstiftelse kan beräknas och rapporteras med utgångspunkt från aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer fram till dess att deltagarna går i pension.

24. De orsaker som anges för att använda aktuell lön omfattar:

a) Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, som är summan av de belopp som för närvarande är hänförliga till varje deltagare i planen, kan beräknas mer objektivt än om prognostiserade lönenivåer används, eftersom färre antaganden används,

b) ökningar i ersättningar som är hänförliga till en löneökning blir en förpliktelse för planen vid löneökningstidpunkten, och

c) beloppet avseende nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder när aktuella lönenivåer används, sammanhänger i allmänhet närmare med det belopp som ska betalas i händelse av upphörande eller avveckling av planen.

25. De orsaker som anges för att använda prognostiserad lön omfattar

a) finansiell information ska färdigställas utifrån fortlevnadsprincipen, oavsett vilka antaganden och uppskattningar som måste göras,

b) för slutliga betalningsplaner fastställs ersättningen genom hänvisning till lönerna vid eller nära pensionstidpunkten och därmed måste prognoser ställas för löner, avgiftsnivåer och avkastning, och

c) underlåtenhet att införliva löneprognoser, när större delen av fonderingen bygger på löneprognoser, kan resultera i rapportering av en skenbar överfinansiering när planen inte är överfinansierad eller rapportering av tillräcklig finansiering när planen är underfinansierad.

26. I redovisningen lämnas upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på aktuella löner i syfte att upplysa om förpliktelser avseende intjänad ersättning fram till rapportdatum. Upplysning lämnas om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på löneprognoser i syfte att informera om omfattningen av den potentiella förpliktelsen utifrån fortlevnadsprincipen som vanligen är grund för fonderingen. Utöver upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, kan nöjaktig förklaring behöva lämnas i syfte att tydligt upplysa om det sammanhang i vilket nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder ska tolkas. Sådan förklaring kan vara i form av information om tillräckligheten i planerad framtida fondering och av fonderingsprinciper baserade på löneprognoser. Detta kan ingå i de finansiella rapporterna eller i aktuariens rapport.

▼B

Frekvens för aktuariella värderingar

27. I många länder görs inte aktuariella värderingar oftare än vart tredje år. Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per ►M5 rapportperiodens slut ◄, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

Koncernredovisning

28. När det gäller förmånsbestämda planer lämnas upplysning i ett av följande format, vilket återspeglar olika metoder för upplysningar och klassificering av aktuariell information:

a) I redovisningen ska en sammanställning ingå, som visar nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och det resulterande över- eller underskottet. Redovisningen ska också innehålla sammanställningar över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och förändringar i nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Redovisningen kan innefatta en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

b) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar. Upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder lämnas i not till sammanställningarna. Redovisningen kan innefatta en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

c) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar med nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder i en separat aktuariell rapport.

För varje format kan också en förvaltarrapport rörande förvaltningens karaktär eller en förvaltningsberättelse och en investeringsrapport bifogas sammanställningarna.

29. De som väljer de format som beskrivs i punkterna 28 (a) och (b) är av uppfattningen att kvantifiering av framtida pensionsutfästelser och andra uppgifter som tillhandahålls med dessa metoder hjälper användare att utvärdera planens aktuella status och sannolikheten för att planens förpliktelser uppfylls. De är också av uppfattningen att upplysningarna i redovisningen ska vara fullständiga i sig och inte behöva kompletterande redogörelser. Emellertid menar vissa att det format som beskrivs i punkt 28 (a) kan ge intryck av att en skuld föreligger, och enligt deras uppfattning har inte nuvärdet av framtida pensionsutfästelser samtliga de egenskaper som kännetecknar en skuld.

▼B

30. De som förespråkar det format som beskrivs i punkt 28 (c) menar att nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder inte ska innefattas i en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar enligt det format som beskrivs i punkt 28 (a) eller ens att upplysning ska lämnas i not enligt punkt 28 (b), eftersom det kommer att jämföras direkt med förvaltningstillgångar och en sådan jämförelse kanske inte är meningsfull. De hävdar att aktuarier inte nödvändigtvis jämför nuvärden av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder med marknadsvärdena på investeringar utan i stället kan uppskatta nuvärdet av förväntade kassaflöden från investeringarna. Därför menar de som förespråkar detta format att en sådan jämförelse sannolikt inte återspeglar aktuariens övergripande bedömning av planen och att det finns utrymme för missförstånd. Vissa menar också att oavsett hur kvantifieringen går till, ska informationen om framtida pensionsutfästelser endast finnas i den separata aktuariella rapporten där en tillbörlig förklaring kan ges.

31. Denna standard godkänner ståndpunkterna från dem som förespråkar att tillåta upplysning om information rörande framtida pensionsutfästelser i en separat rapport. Den avvisar argument mot kvantifiering av nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Därmed betraktas de format som beskrivs i punkt 28 (a) och (b) som godkända enligt denna standard, liksom det format som beskrivs i punkt 28 (c), så länge den finansiella informationen omfattar en hänvisning till och kompletteras av en aktuariell rapport som innefattar nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

ALLA PLANER

Värdering av förvaltningstillgångar

32. Pensionsstiftelsers investeringar ska redovisas till verkligt värde. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras verkligt värde av marknadsvärdet. När förvaltningstillgångar innehas, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används.

33. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras det verkliga värdet vanligen av marknadsvärdet, eftersom det betraktas som det bästa måttet på värdepapperets värde per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ och för investeringens resultat under perioden. De värdepapper som har ett fast inlösenvärde och som har förvärvats för att matcha planens förpliktelser, eller vissa delar av den, kan redovisas till belopp som baseras på deras slutliga inlösenvärde, med antagande om en konstant avkastning till förfall. När förvaltningstillgångar innehas, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, exempelvis samtliga aktier i ett företag, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används. I den mån investeringar redovisas till andra belopp än marknadsvärde och verkligt värde, lämnas vanligen även upplysning om verkligt värde. Tillgångar som används i en fonds verksamhet redovisas i enlighet med tillämpliga standarder.

Upplysningar

34. En pensionsstiftelses redovisning, oavsett om det gäller en avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan, ska också innehålla följande:

a) En sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,

▼B

b) en sammanställning över betydande redovisningsprinciper, och

c) en beskrivning av planen och effekten av eventuella förändringar i planen under perioden.

35. Pensionsstiftelsers redovisningar omfattar i tillämpliga fall följande:

a) En sammanställning över tillgångar tillgängliga för ersättning med upplysning om

i) tillgångar vid slutet av perioden, klassificerade på tillämpligt sätt,

ii) använd värderingsprincip avseende tillgångarna,

iii) uppgifter om eventuell enskild investering som överstiger antingen 5 procent av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar eller 5 procent av ett tillgångsslag eller en värdepapperstyp,

iv) uppgifter om eventuell investering i arbetsgivaren och

v) skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

b) En sammanställning över förändringar i tillgångar tillgängliga för ersättningar som visar

i) arbetsgivarens avgifter,

ii) personalens avgifter,

iii) investeringsintäkter, såsom ränta och utdelning,

iv) övriga intäkter,

v) erlagd och erhållen ersättning (exempelvis uppdelad på ersättning avseende pension, dödsfall, handikapp och engångsbetalningar),

vi) administrativa kostnader

vii) övriga kostnader,

viii) skatt på inkomster

ix) vinst och förlust vid avyttring av investeringar och värdeförändringar avseende investeringar, och

x) överföringar till och från andra planer.

c) En beskrivning av principerna för fondering.

d) För förmånsbestämda planer, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder (som vara olika för intjänad ersättning och ej intjänad ersättning) baserat på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor, på hittills utförda tjänster och genom att använda antingen nuvarande lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer. Den informationen kan ingå i bifogad aktuariell rapport som ska läsas i sammanhang med därtill hänförlig finansiell information.

e) För avgiftsbestämda planer, en beskrivning av de betydande aktuariella antaganden som gjorts och den metod som används för att beräkna nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

36. Pensionsstiftelsens redovisning ska innehålla en beskrivning av planen, antingen som del av de finansiella rapporterna eller i separat rapport. Den kan innehålla

a) namn på de anställda och de anställningsgrupper som omfattas av planen,

▼B

b) antalet deltagare som får ersättning och antalet övriga deltagare, med tillämplig uppdelning,

c) typen av plan – avgiftsbestämd eller förmånsbestämd,

d) en upplysning om huruvida deltagarna betalar in avgifter till planen,

e) en beskrivning av de framtida pensionsutfästelserna till deltagarna,

f) en beskrivning av eventuella avvecklingsvillkor för planen, och

g) förändringar i posterna (a) till (f) under den period som omfattas av rapporten.

Det är inte ovanligt att hänvisa till andra dokument som finns tillgängliga för användare och i vilka planen beskrivs och att endast ta med information rörande efterföljande ändringar.

IKRAFTTRÄDANDE

37. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser för perioder som börjar den 1 januari 1988 eller senare.

▼M11

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 27

Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1 **Denna standard ska tillämpas vid upprättande och utformning av koncernredovisning för en grupp företag som står under bestämmande inflytande av ett moderföretag.**

2 Denna standard behandlar inte redovisningsmetoder avseende rörelseförvärv och deras inverkan på koncernredovisningen, inklusive goodwill som uppkommer vid ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*).

3 **Denna standard ska även tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag när ett företag väljer, eller enligt lokala bestämmelser förpliktas, att upprätta separata finansiella rapporter.**

DEFINITIONER

4 **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:**

En *koncernredovisning* utgör en redovisning för en koncern upprättad som om denna var ett enda företag.

***Bestämmande inflytande* innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.**

En *koncern* består av moderföretaget och dess dotterföretag.

***Innehav utan bestämmande inflytande* är eget kapital i ett dotterföretag som inte, direkt eller indirekt, är hänförligt till ett moderföretag.**

Ett *moderföretag* är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

***Separata finansiella rapporter* är finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka investeringarna redovisas utifrån den direkta investeringen i egetkapitaldelen i stället för utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.**

Ett *dotterföretag* är ett företag, inklusive ett företag som inte är aktiebolag utan exempelvis handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

5 Ett moderföretag eller dess dotterföretag kan vara ett ägarföretag i ett intresseföretag eller samägare i ett gemensamt styrt företag. I sådana fall ska koncernredovisning som upprättas och utformas enligt denna standard också upprättas så att den överensstämmer med IAS 28 *Innehav i intresseföretag* och IAS 31 *Andelar i joint ventures*.

6 För sådant företag som beskrivs i punkt 5 utgör separata finansiella rapporter sådana rapporter som upprättas och utformas utöver de finansiella rapporter som anges i punkt 5. Separata finansiella rapporter behöver inte bifogas eller medfölja dessa rapporter.

▼M11

7 Finansiella rapporter för ett företag som inte har dotterföretag, intresseföretag eller samägarinnehav i gemensamt styrt företag utgör inte separata finansiella rapporter.

8 Ett moderföretag som undantas från skyldighet att upprätta koncernredovisning enligt punkt 10 kan upprätta separata finansiella rapporter som företagets enda finansiella rapporter.

UTFORMNING AV KONCERNREDOVISNING

9 Ett moderföretag, förutom sådant moderföretag som beskrivs i punkt 10, ska upprätta en koncernredovisning i vilken det tar in sina innehav i dotterföretag enligt denna standard.

10 Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning endast i de fall

a) moderföretaget självt är ett helägt dotterföretag eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och om dess övriga ägare, inklusive de som annars saknar rösträtt, har informerats om, och inte har något att invända mot att moderföretaget inte upprättar någon koncernredovisning,

b) moderföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för allmän handel (inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),

c) moderföretaget inte har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

d) moderföretagets yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards.

11 Ett moderföretag som enligt punkt 10 väljer att inte upprätta koncernredovisning, och bara upprättar separata finansiella rapporter, följer bestämmelserna i punkterna 38–43.

KONCERNREDOVISNINGENS OMFATTNING

12 Koncernredovisningen ska inkludera alla moderföretagets dotterföretag ([1]).

13 Bestämmande inflytande antas föreligga när moderföretaget direkt, eller indirekt genom dotterföretag, äger över hälften av rösterna i ett företag. Undantaget är sådana särskilda omständigheter där det tydligt kan visas att ett sådant ägande inte utgör ett bestämmande inflytande. Bestämmande inflytande föreligger även när moderföretaget äger högst hälften av rösterna i ett företag och har ([2])

a) rätt att förfoga över mer än hälften av rösterna i berört företag genom avtal med övriga ägare,

([1]) Om ett dotterföretag vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att det innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* ska det redovisas enligt denna standard.

([2]) Se även *SIC-12 När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*

▼**M11**

b) rätt att utforma det andra företagets finansiella och operativa strategier genom stadgar eller avtal,

c) rätt att utse eller avsätta majoriteten av ledamöterna i det andra företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan, och företaget står under ledning av den styrelsen eller det ledningsorganet, eller

d) rätt till majoriteten av rösterna i det andra företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan, och det bestämmande inflytandet över företaget utövas av den styrelsen eller det ledningsorganet.

14 Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument som kan konverteras till stamaktier eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget ett inflytande eller begränsa en annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade aktier). Förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade aktier som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras, inklusive potentiella röstberättigade aktier som innehas av ett annat företag, beaktas vid bedömning av huruvida ett företag har rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna i ett annat företag. Potentiella röstberättigade aktier kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål om, exempelvis, de inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.

15 Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett bestämmande inflytande undersöker företaget alla fakta och omständigheter (inklusive villkoren för utnyttjandet av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra avtalsvillkor, oavsett om de gäller enskilt eller tillsammans med andra), som påverkar de potentiella röstberättigade aktierna, med undantag för företagsledningens avsikter och de finansiella förutsättningarna för utnyttjande eller konvertering av sådana rättigheter.

16 Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisning enbart av den anledningen att delägaren är en riskkapitalorganisation, ömsesidig fond, aktiefond eller ett liknande företag.

17 Ett dotterföretag är inte undantaget från koncernredovisning på grund av att dess affärsverksamhet avviker från verksamheterna i andra företag inom koncernen. Relevant information erhålls genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncern¬redovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter. Exempelvis bidrar de upplysningar som krävs enligt IFRS 8 *Rörelsesegment* till att förklara betydelsen av olika affärsverksamheter inom koncernen.

TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNING

18 Vid upprättandet av en koncernredovisning slås de finansiella rapporterna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen ska kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet genomförs därefter nedanstående justeringar

a) det redovisade värdet för moderföretagets innehav i alla dotterföretag och moderföretagets andelar av alla dotterföretags eget kapital elimineras (se IFRS 3, som innehåller en beskrivning av hur uppkommen goodwill behandlas),

▼M11

b) innehav utan bestämmande inflytande i resultatet för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen för rapportperioden identifieras, och

c) innehav utan bestämmande inflytande i nettotillgångar för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen identifieras skilt från moderföretagets ägarandelar i dem. Innehav utan bestämmande inflytande i nettotillgångar består av

i) värdet av sådana innehav utan bestämmande inflytande per tidpunkten för det ursprungliga förvärvet, såsom detta värde beräknas enligt IFRS 3, och

ii) andelen av innehaven utan bestämmande inflytande av förändringar i eget kapital efter förvärvet.

19 Om det finns potentiella röstberättigade aktier, fastställs andelarna av resultatet och förändringar i eget kapital hänförliga till moder¬företaget samt innehav utan bestämmande inflytande på grundval av befintliga ägarandelar, och återspeglar inte en möjlig inlösen eller konvertering av potentiella röstberättigade aktier.

20 Koncerninterna fordringar och skulder, transaktioner, intäkter och kostnader ska elimineras i sin helhet.

21 Koncerninterna fordringar och skulder samt transaktioner, inklusive intäkter, kostnader och utdelningar, elimineras i sin helhet. Vinster och förluster till följd av koncerninterna transaktioner, som innefattas i värdet på tillgångar, såsom varulager och anläggningstillgångar, elimineras i sin helhet. Koncerninterna förluster kan vara en indikation på en nedskrivning som måste tas upp i koncernredovisningen. IAS 12 *Inkomstskatter* tillämpas på temporära skillnader som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

22 Moderföretagets och dess dotterföretags finansiella rapporter som används vid upprättande av koncernredovisningen, ska vara upprättade per samma datum. Om moderföretagets och dotterföretagets rapportperioder slutar på olika datum upprättar dotterföretaget, i koncernredovisningssyfte, ytterligare finansiella rapporter per samma datum som moderföretagets finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.

23 Om, enligt punkt 22, ett dotterföretags finansiella rapporter som används vid upprättandet av koncernredovisningen upprättas per ett annat datum än moderföretagets finansiella rapporter, ska justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan detta datum och datumet för moderföretagets finansiella rapporter. Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för dotterföretaget och moderföretaget inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan rapportperiodernas slut ska vara oförändrade från en period till en annan.

24 Koncernredovisningar ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och andra händelser som inträffar under likartade omständigheter.

25 Om ett företag i koncernen använder redovisningsprinciper som avviker från dem som tillämpas i koncernredovisningen för likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, justeras företagets finansiella rapporter enligt vad som är tillämpligt vid upprättande av koncernredovisningen.

▼M11

26 Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen från förvärvstidpunkten såsom den beskrivs i IFRS 3. Dotterföretagets intäkter och kostnader ska bygga på värdena för de tillgångar och skulder som redovisats i moderföretagets koncernredovisning per förvärvstidpunkten. Exempelvis ska avskrivningar som redovisats i koncernens rapport över totalresultat efter förvärvstidpunkten bygga på de verkliga värdena för de hänförliga avskrivningsbara tillgångar som redovisats i koncernens finansiella rapporter per förvärvstidpunkten. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen fram till den tidpunkt när moderföretaget upphör att ha ett bestämmande inflytande över dotterföretaget.

27 Innehav utan bestämmande inflytande ska redovisas i koncernens rapport över finansiell ställning i eget kapital, skilt från eget kapital för moderföretagets ägare.

28 Resultatet och varje komponent i övrigt totalresultat är hänförligt till moderföretagets ägare och till innehav utan bestämmande inflytande. Summa totalresultat är hänförligt till moderföretagets ägare och till innehaven utan bestämmande inflytande även om detta leder till ett negativt värde för innehav utan bestämmande inflytande.

29 Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som är klassificerade som eget kapital och innehas av innehav utan bestämmande inflytande, beräknar moderföretaget sin andel av resultatet efter justering för sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

30 Förändringar i ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande redovisas som egetkapitaltransaktioner (det vill säga transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare).

31 Under sådana omständigheter ska de redovisade värdena för innehaven med och utan bestämmande inflytande justeras så att de återspeglar förändringarna i deras relativa innehav i dotterföretaget. Eventuell skillnad mellan det belopp med vilket innehav utan bestämmande inflytande justeras och det verkliga värdet på den erlagda eller erhållna ersättningen ska redovisas direkt i eget kapital och fördelas på moderföretagets ägare.

FÖRLUST AV BESTÄMMANDE INFLYTANDE

32 Ett moderföretag kan förlora det bestämmande inflytandet över ett företag oavsett om det absoluta eller relativa ägarförhållandet förändras eller ej. Detta skulle exempelvis kunna inträffa om det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag övertas av en regering, en domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det skulle också kunna vara följden av ett avtal.

33 Ett moderföretag kan förlora det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag i två eller flera överenskommelser (transaktioner). Ibland tyder emellertid omständigheter på att dessa överenskommelser skulle kunna redovisas som en enda transaktion. Vid fastställande om huruvida överenskommelserna ska redovisas som en enda transaktion ska ett företag beakta alla villkor och bestämmelser i överenskommelserna och deras ekonomiska effekter. En eller flera av följande faktorer kan tyda på att moderföretaget bör redovisa dessa överenskommelser som en enda transaktion:

a) De ingås samtidigt eller under övervägande av varandra.

b) De utgör tillsammans en enda transaktion utformad att uppnå en övergripande affärsmässig effekt.

▼M11

c) Förekomsten av en överenskommelse är beroende av åtminstone ytterligare en överenskommelse.

d) En överenskommelse som beaktas för sig är inte ekonomiskt motiverad, men den är ekonomiskt motiverad när den beaktas tillsammans med andra överenskommelser. Ett exempel är när ett avyttrande av aktier är prissatt under marknadskurs och kompenseras genom en efterföljande avyttring som är prissatt över marknadskurs.

34 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag

a) tar det bort de redovisade värdena för dotterföretagets tillgångar (inklusive eventuell goodwill) och skulder från rapporten över finansiell ställning per den tidpunkt när det förlorar det bestämmande inflytandet,

b) tar det bort det redovisade värdet för innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget från rapporten över finansiell ställning per den tidpunkt när det bestämmande inflytandet upphör (inklusive komponenter i övrigt totalresultat som är hänförligt till dem),

c) redovisar det

i) det verkliga värdet för den eventuella erhållna ersättningen från transaktionen, händelsen eller de omständigheter som ledde till förlusten av det bestämmande inflytandet, och

ii) om transaktionen som ledde till förlusten av bestämmande inflytande innefattar en överföring av aktier i dotterföretaget till ägare i deras egenskap av ägare, den överföringen,

d) redovisar det varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till verkligt värde per tidpunkten för förlust av det bestämmande inflytandet,

e) omklassificerar det till resultatet, eller överför direkt till balanserade vinstmedel om detta krävs enligt andra IFRS, de belopp som identifieras i punkt 35, och

f) redovisar det varje skillnad som blir följden som vinst eller förlust i resultat hänförligt till moderföretaget.

35 Om ett moderföretag förlorar betydande inflytande över ett dotterföretag ska dotterföretaget redovisa alla belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende det dotterföretaget på samma grund som skulle krävas om moderföretaget direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna. Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna omklassificerar därför moderföretaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när det förlorar det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Exempelvis, om ett dotterföretag har finansiella tillgångar som kan säljas och moderföretaget förlorar det bestämmande inflytandet över dotterföretaget ska moderföretaget till resultatet omklassificera den vinst eller förlust som tidigare hade redovisats i övrigt totalresultat avseende dessa tillgångar. På liknande sätt, om en omvärderingsreserv som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle överföras direkt till balanserade vinstmedel vid avyttringen av tillgången, överför moderföretaget omvärderingsreserven direkt till balanserade vinstmedel när det förlorar bestämmande inflytande över dotterföretaget.

36 Vid förlusten av bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget och eventuella fordringar på eller skulder till det tidigare dotterföretaget redovisas enligt andra IFRS från den tidpunkt när bestämmande inflytande förloras.

▼M11

37 Det verkliga värdet på kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget per den tidpunkt när bestämmande inflytande förloras ska betraktas som det verkliga värdet vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång enligt IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* eller, i tillämpliga fall, anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället för en investering i ett intresseföretag eller gemensamt styrt företag.

REDOVISNING AV INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG OCH INTRESSEFÖRETAG I SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

38 När ett företag upprättar separata finansiella rapporter ska det redovisa sina innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag antingen:

a) till anskaffningsvärde, eller

b) enligt IAS 39.

Företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper för alla kategorier innehav. Innehav som redovisas till anskaffningsvärde ska redovisas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* **när de klassificeras som innehavda för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp som klassificeras som innehavd för försäljning) i enlighet med IFRS 5. Värderingen av innehav som redovisas i enlighet med IAS 39 förändras inte i sådana sammanhang.**

38A Ett företag ska redovisa utdelning från dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag som resultatposter i sina separata finansiella rapporter när dess rätt att mottaga utdelningen är fastslagen.

38B När ett moderföretag omorganiserar koncernens struktur genom att skapa ett nytt moderföretag på ett sätt som uppfyller följande kriterier:

a) det nya moderföretaget får kontroll över det ursprungliga moderföretaget genom att egetkapitalinstrument utfärdas i utbyte mot befintliga egetkapitalinstrument i det ursprungliga moderföretaget,

b) tillgångar och skulder i den nya och den ursprungliga koncernen är desamma omedelbart före och efter omorganisationen, och (b)

c) ägarna till det ursprungliga moderföretaget före omorganisationen har samma absoluta och relativa intressen i den ursprungliga koncernens och den nya koncernens nettotillgångar omedelbart före och efter omorganisationen

och det nya moderföretaget redovisar sitt innehav i det ursprungliga moderföretaget i enlighet med punkt 38(a) i sina separata finansiella rapporter, ska det nya moderföretaget värdera innehavet till det redovisade värdet av sin andel av de poster inom det egna kapitalet enligt det ursprungliga moderföretagets separata finansiella rapporter vid tidpunkten för omorganisationen.

38C På samma sätt kan ett företag som inte är moderföretag skapa ett nytt företag som sitt moderföretag på ett sätt som uppfyller kriterierna i punkt 38B. Villkoren i punkt 38B gäller också sådana omorganisationer. I sådana fall ska hänvisningarna till ”ursprungligt moderföretag” och ”ursprunglig koncern” anses lyda ”ursprungligt företag”.

▼M11

39 Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten. Punkterna 38 och 40–43 är tillämpliga när ett företag upprättar separata finansiella rapporter som följer International Financial Reporting Standards. Företaget framställer också koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten enligt kraven i punkt 9, såvida inte undantaget i punkt 10 är tillämpligt.

40 Innehav i gemensamt styrda företag och intresseföretag som i koncernredovisningen redovisas enligt IAS 39 ska redovisas på samma sätt i ägarföretagets separata finansiella rapporter.

UPPLYSNINGAR

41 Följande upplysningar ska lämnas i koncernredovisningen

a) karaktären på relationen mellan moderföretaget och ett dotterföretag, i vilket moderföretaget inte innehar, direkt eller indirekt genom dotterföretag, över hälften av rösterna,

b) anledningarna till varför ägandet, direkt eller indirekt genom dotterföretag, av över hälften av rösterna eller de potentiella rösterna i ett investeringsobjekt inte utgör ett bestämmande inflytande,

c) rapportperiodens slut för ett dotterföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används för att upprätta koncernredovisning och upprättas per ett annat datum eller för en annan period än moderföretagets finansiella rapporter, och anledningen till att annat datum eller annan period används,

d) karaktären på och omfattningen av betydande begränsningar (exempelvis till följd av låneavtal eller krav från tillsynsmyndighet) vad gäller dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller att återbetala lån eller förskott,

e) en plan som visar effekterna av förändringar i ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag vilka inte leder till en förlust av bestämmande inflytande över eget kapital hänförligt till moderföretagets ägare, och

f) om bestämmande inflytande över dotterföretag upphör ska moderföretaget upplysa om eventuell vinst eller förlust som redovisas enligt punkt 34, och

i) andelen av denna vinst eller förlust hänförlig till redovisning av kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till dess verkliga värde per den tidpunkt när bestämmande inflytande förloras, och

ii) den post eller de poster i rapporten över totalresultat i vilken vinsten eller förlusten redovisas (om den inte redovisas separat i rapporten över totalresultat).

42 Om separata finansiella rapporter upprättas för ett moderföretag som, enligt punkt 10, väljer att inte upprätta koncern¬redovisning, ska dessa separata finansiella rapporter innehålla upplysning om

a) det faktum att de finansiella rapporterna är separata finansiella rapporter, att möjligheten till undantag från att upprätta koncernredovisning har utnyttjats, företagets namn och registreringsland eller säte för det företag för vilket koncernredovisning som uppfyller kraven i International Financial Reporting Standards har upprättats och är tillgänglig för allmänheten, samt från vilken adress denna koncernredovisning kan erhållas,

▼M11

b) en förteckning över betydande innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag, inklusive namn, registreringsland eller säte, storlek på ägarandel och, om det är skillnad, röstandelen, och

c) en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b).

43 **När ett moderföretag (annat än moderföretag som omfattas av punkt 42), en samägare i ett gemensamt styrt företag eller ett ägarföretag i ett intresseföretag upprättar separata finansiella rapporter, ska dessa separata finansiella rapporter innehålla upplysning om**

a) det faktum att rapporterna är separata finansiella rapporter och anledningarna till varför dessa rapporter upprättas om detta inte krävs enligt lag,

b) en förteckning över betydande innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag, inklusive namn, registreringsland eller säte, storlek på ägarandel och, om det är skillnad, röstandelen, och

c) en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b),

och ska identifiera de finansiella rapporter som upprättas enligt punkt 9 i denna standard eller IAS 28 och IAS 31, med vilka de sammanhänger.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

44 **Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 ska företaget lämna upplysning om detta.**

45 **Ett företag ska tillämpa ändringarna i IAS 27 som införts av International Accounting Standards Board år 2008 i punkterna 4, 18, 19, 26–37 och 41 (e) och (f) för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska emellertid inte tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar före 1 juli 2009 såvida det inte också tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008). Om ett företag tillämpar ändringarna före 1 juli 2009 ska det upplysa om detta. Ett företag ska tillämpa ändringarna retroaktivt med följande undantag**

a) ändringen i punkt 28 om att totalresultat ska hänföras till moderföretagets ägare och till innehaven utan bestämmande inflytande även om detta leder till ett negativt värde för innehaven utan bestämmande inflytande. Därför ska ett företag inte räkna om vinst- eller förlustfördelning för rapportperioder före perioder när ändringen tillämpas.

b) kraven i punkterna 30 och 31 för redovisning av ändringar i ägarandelen i ett dotterföretag efter att bestämmande inflytande har erhållits. Därför tillämpas inte kraven i punkterna 30 och 31 på ändringar som skedde före den tidpunkt när ett företag tillämpar ändringarna.

▼M11

c) kraven i punkterna 34–37 för förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag. Ett företag ska inte räkna om det redovisade värdet för ett innehav i ett tidigare dotterföretag om det bestämmande inflytandet förlorades innan det tillämpar dessa ändringar. Dessutom ska ett företag inte räkna om vinst eller förlust vid förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag som skedde innan ändringarna tillämpas.

45A Punkt 38 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare, framåtriktat från det datum då det först tillämpade IFRS 5. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

45B Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 och IAS 27) som utfärdades i maj 2008 ströks definitionen av anskaffningsvärdemetoden i punkt 4 och punkt 38A tillkom. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också tillämpa de därmed förknippade ändringarna i IAS 18, IAS 21 och IAS 36.

45C Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 och IAS 27) som utfärdades i maj 2008 har punkterna 38B och 38C tillkommit. Ett företag ska tillämpa dessa punkter framåtriktat på omorganisationer som görs under räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Dessutom får företag välja att tillämpa punkterna 38B och 38C retroaktivt på tidigare omorganisationer som omfattas av dessa punkter. Om ett företag justerar värdet av en omorganisation för att uppfylla kraven i punkt 38B eller 38C måste det dock justera värdet av alla senare omorganisationer som omfattas av dessa punkter. Om ett företag tillämpar punkt 38B eller 38B på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 27 (2003)

46 Denna standard ersätter IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2003).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 28

Innehav i intresseföretag

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M8

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av innehav i intresseföretag. Den gäller dock inte innehav i intresseföretag som innehas av:

(a) riskkapitalorganisationer, eller

(b) värdepappersfonder, andelstruster och liknande, inklusive försäkringsfonder (”investment-linked insurance funds”)

som vid det första redovisningstillfället identifieras som post redovisad till verkligt värde via resultaträkningen eller som post vilken klassificeras som innehavd för handel och redovisas i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. Sådana innehav ska värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, där förändringarna i verkligt värde redovisas i resultaträkningen för den period i vilken förändringarna uppkom. Ett företag som har ett sådant innehav ska lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 37(f).

▼B

DEFINITIONER

2. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Ett *intresseföretag* är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan exempelvis ett handelsbolag, över vilket ägarföretaget har ett betydande inflytande och som vare sig är ett dotterföretag eller en andel av ett joint venture.

En *koncernredovisning* utgör en redovisning för en koncern upprättad som om denna var ett enda företag.

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning som innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar. Ägarföretagets resultat innefattar ägarföretagets andel av resultatet i investeringsobjektet.

Med *gemensamt bestämmande inflytande* avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet. Det existerar endast när det krävs att parterna som delar det bestämmande inflytandet (samägarna) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut kopplade till verksamheten.

Separata finansiella rapporter är finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka investeringarna redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

▼B

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

Ett *dotterföretag* är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan till exempel ett handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

3. Finansiella rapporter i vilka kapitalandelsmetoden används är inte separata finansiella rapporter. Det är inte heller de finansiella rapporterna för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett joint venture.

4. Separata finansiella rapporter är sådana finansiella rapporter som upprättas utöver koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden och finansiella rapporter i vilka samägares innehav i joint ventures tas in genom tillämpning av klyvningsmetoden. Separata finansiella rapporter kan men behöver ej bifogas eller åtfölja dessa finansiella rapporter.

5. Företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter,* undantas från kravet på att upprätta koncernredovisning, från kravet i punkt 2 i IAS 31, *Andelar i joint ventures, på att tillämpa klyvningsmetoden eller från kravet i punkt 13 (c) i denna standard från att tillämpa kapitalandelsmetoden, kan upprätta separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter*.

Betydande inflytande

6. Om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar minst 20 procent av rösterna i investeringsobjektet anses ägarföretaget ha betydande inflytande, såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterföretag), innehar mindre än 20 procent av rösterna i ett annat företag, anses ägarföretaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte ett sådant inflytande klart kan påvisas. Det förhållandet att ett annat ägarföretag innehar majoriteten eller en betydande andel i investeringsobjektet utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

7. Att ett ägarföretag utövar ett betydande inflytande styrks vanligen på ett eller flera av följande sätt:

a) Ägarföretaget är representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

b) Ägarföretaget deltar i arbetet med investeringsobjektets strategiska frågor och frågor som rör riktlinjer, inklusive beslut rörande aktieutdelning eller annan värdeöverföring.

c) Det sker väsentliga transaktioner mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.

d) Det sker ett utbyte av personal i ledande ställning mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.

e) Ägarföretaget och investeringsobjektet utbyter väsentlig teknisk information.

▼B

8. Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument som kan konverteras till stamaktier, eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget mer inflytande eller begränsa annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade aktier). Vid bedömning av huruvida ett företag har betydande inflytande beaktas förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade aktier som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras, inklusive potentiella röstberättigade aktier som innehas av andra företag. Potentiella röstberättigade aktier kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål om, exempelvis, de inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.

9. Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett betydande inflytande, granskar företaget alla fakta och omständigheter (inklusive villkor för utnyttjande av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra avtalsmässiga villkor beaktade enskilt eller tillsammans) som påverkar potentiella rättigheter, förutom företagsledningens avsikt och den finansiella förmågan att utnyttja eller konvertera rättigheterna.

10. Ett företag upphör att ha betydande inflytande över ett investeringsobjekt när det inte längre kan delta i de beslut som rör verksamhetens finansiella och operativa strategier. Det betydande inflytandet kan upphöra oavsett om det absoluta eller relativa ägandet förändras. Detta skulle exempelvis kunna inträffa om det bestämmande inflytandet över ett intresseföretag övertas av en regering, domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det kan också vara följden av ett avtal.

Kapitalandelsmetoden

11. Enligt kapitalandelsmetoden redovisas en investering i ett intresseföretag inledningsvis till anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att beakta ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat efter förvärvstidpunkten. Ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat ingår i ägarföretagets resultat. Erhållna utdelningar från intresseföretaget minskar investeringens redovisade värde. ►**M5** Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i ägarföretagets andel i investeringsobjektet som uppstår vid förändringar i investeringsobjektets övriga totalresultat. Sådana förändringar innefattar förändringar som uppkommit vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar och vid valutakursdifferenser. Ägarföretagets andel av sådana förändringar redovisas i ägarföretagets övriga totalresultat (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)). ◄

12. När det förekommer potentiella röstberättigade aktier, fastställs ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat och av förändringar i investeringsobjektets eget kapital utifrån aktuella ägandeförhållanden och återspeglar inte möjligt utnyttjande eller möjlig konvertering av potentiella röstberättigade aktier.

▼B

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

13. Ett innehav i ett intresseföretag ska redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden förutom när

a) innehavet klassificeras som avsett för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,

b) det undantag som återfinns i punkt 10 i IAS 27, som innebär att ett moderföretag som även har ett innehav i ett intresseföretag inte behöver upprätta koncernredovisning, tillämpas, eller

c) samtliga nedanstående punkter gäller

i) ägarföretaget är ett helägt dotterföretag, eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag, och dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och har inte något att invända emot, att ägarföretaget inte använder kapitalandelsmetoden,

ii) ägarföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),

iii) ägarföretaget har inte ingivit, och är inte i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

iv) ägarföretagets yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).

14. Innehav beskrivna i punkt 13 (a) ska redovisas i enlighet med IFRS 5.

15. När ett innehav i ett intresseföretag, som tidigare klassificerats som avsett för försäljning, inte längre uppfyller villkoren för denna klassificering, ska det redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med den dag det klassificerades som avsett för försäljning. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att det innehas för försäljning ska ändras i enlighet därmed.

16. [Struken]

17. Redovisning av intäkter utifrån erhållen utdelning kan vara ett otillräckligt mått på ett ägarföretags intäkter från ett innehav i ett intresseföretag, eftersom sambandet mellan erhållen utdelning och intresseföretagets resultat kan vara litet. Eftersom ägarföretaget har ett betydande inflytande över intresseföretaget har ägarföretaget en viss andel av intresseföretagets resultat och därmed även av avkastningen på investeringen. Ägarföretaget redovisar denna andel genom att utvidga de finansiella rapporterna till att omfatta ägarföretagets andel av sådant intresseföretags resultat. En tillämpning av kapitalandelsmetoden leder därför till en mer informativ rapportering om ägarföretagets nettotillgångar och resultat.

▼M11

18. Ett ägarföretag ska från och med det datum när ägarföretaget inte längre har betydande inflytande över ett intresseföretag upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden och i stället redovisa innehavet enligt IAS 39 från och med detta datum, förutsatt att intresseföretaget inte blir ett dotterföretag eller ett joint venture enligt definition i IAS 31. Vid förlusten av betydande inflytande ska ägarföretaget till verkligt värde värdera varje innehav som ägarföretaget behåller i det tidigare intresseföretaget. Ägarföretaget ska i resultatet redovisa varje skillnad mellan

(a) det verkliga värdet på varje kvarvarande innehav och behållning från delavyttring av innehav i intresseföretaget, och

(b) det redovisade värdet på innehavet per tidpunkten när betydande inflytande förloras.

19. När en investering upphör att vara ett intresseföretag och redovisas enligt IAS 39 ska det verkliga värdet på investeringen per tidpunkten när den upphör att vara ett intresseföretag betraktas som dess verkliga värde vid första redovisningstillfället som en finansiell tillgång enligt IAS 39.

19A. Om ett ägarföretag förlorar betydande inflytande över ett intresseföretag ska ägarföretaget redovisa alla belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende det intresseföretaget på samma grund som skulle krävas om intresseföretaget direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna. Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat av ett intresseföretag skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna omklassificerar därför ägarföretaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när det förlorar betydande inflytande över intresseföretaget. Exempelvis, om ett intresseföretag har finansiella tillgångar som kan säljas och ägarföretaget förlorar betydande inflytande över intresseföretaget ska ägarföretaget till resultatet omklassificera den vinst eller förlust som tidigare hade redovisats i övrigt totalresultat avseende dessa tillgångar. Om ett ägarföretags ägarandel i ett intresseföretag minskas men investeringen fortsätter att vara ett intresseföretag ska ägarföretaget till resultatet omklassificera endast ett proportionellt belopp av den vinst eller förlust som tidigare redovisades i övrigt totalresultat.

▼B

20. Många av de tillvägagångssätt som är tillämpliga enligt kapitalandelsmetoden liknar de tillvägagångssätt som tillämpas när dotterföretag tas in i koncernredovisningen enligt beskrivningen i IAS 27. De synsätt som ligger till grund för hur förvärv av ett dotterföretag redovisas tillämpas dessutom även vid redovisning av förvärv av andelar i ett intresseföretag.

21. En koncerns innehav i ett intresseföretag består av moderföretagets och dess dotterföretags sammanlagda innehav i detta intresseföretag. I detta sammahang bortses från koncernens innehav i andra intresseföretag eller joint ventures. När ett intresseföretag har dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, är de resultat och nettotillgångar som beaktas vid tillämpning av kapitalandelsmetoden de som redovisats i intresseföretagets finansiella rapporter (inklusive intresseföretagets andel av resultat och nettotillgångar i sina intresseföretag och joint ventures), efter eventuella erforderliga justeringar i syfte att tillämpa enhetliga redovisningsprinciper (se punkterna 26 och 27).

▼B

22. De resultat som uppkommer vid ”uppströms-” och ”nedströmstransaktioner” mellan ett ägarföretag (inklusive dess dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen) och ett intresseföretag redovisas i ägarföretagets finansiella rapporter endast i den utsträckning de motsvarar fristående ägarföretags innehav i intresseföretaget. Exempel på uppströmstransaktioner är när ett intresseföretag säljer tillgångar till ägarföretaget. Exempel på ”nedströmstranskationer” är när ett ägarföretag säljer tillgångar till ett intresseföretag. Ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat som är följden av dessa transaktioner elimineras.

▼M12

23. Ett innehav i ett intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med det datum det blir ett intresseföretag. Eventuell skillnad vid förvärvet mellan anskaffningsvärdet för investeringen och ägarföretagets andel av det verkliga värdet netto för intresseföretagets identifierbara tillgångar och skulder redovisas enligt nedan

a) goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag innefattas i investeringens redovisade värde. Avskrivning av denna goodwill är inte tillåten.

b) eventuell del av ägarföretagets andel av det verkliga värdet netto på intresseföretagets identifierbara tillgångar och skulder som överstiger investeringens anskaffningsvärde, innefattas som intäkt vid fastställande av ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat för den period under vilken förvärvet skedde.

▼B

Erforderliga justeringar av ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat efter förvärvet görs även i syfte att exempelvis redovisa avskrivning av avskrivningsbara tillgångar, baserat på deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten. På samma sätt görs erforderliga justeringar av ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat efter förvärvet för nedskrivningar som redovisats av intresseföretaget, exempelvis av goodwill eller av materiella anläggningstillgångar.

24. Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden använder ägarföretaget intresseföretagets senaste tillgängliga finansiella rapporter. ►M5 Om ägarföretagets och intresseföretagets rapportperioder slutar på olika datum upprättar intresseföretaget, för ägarföretagets användning, finansiella rapporter per samma datum som ägarföretagets finansiella rapporter såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. ◄

25. Om, i enlighet med punkt 24, ►M5 ett intresseföretags finansiella rapporter som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden upprättas per ett annat datum än ägarföretagets ◄ balansdag, ska justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan den dagen och ägarföretagets balansdag. ►M5 Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för intresseföretaget och för ägarföretaget inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan rapportperiodernas slut ska vara oförändrade från en period till en annan. ◄

26. Ägarföretagets finansiella rapporter ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter.

▼B

27. Om ett intresseföretag använder andra redovisningsprinciper än ägarföretaget när det gäller likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, ska justeringar göras i syfte att anpassa intresseföretagets redovisningsprinciper till ägarföretagets redovisningsprinciper när intresseföretagets finansiella rapporter används av ägarföretaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

28. Om ett intresseföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av annan part än ägarföretaget och som klassificeras som eget kapital, beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

29. Om ett ägarföretags andel av förlusterna i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger dess innehav i intresseföretaget, upphör ägarföretaget att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Innehavet i ett intresseföretag är det redovisade värdet på andelar i intresseföretagets eget kapital vid tillämpning av kapitalandelsmetoden tillsammans med eventuella långsiktiga innehav som, till sin innebörd, utgör del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget. Exempelvis är en post, för vilken reglering inte är planerad eller som troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, i praktiken en ökning av företagets investering i detta intresseföretag. Sådana poster kan innefatta preferensaktier och långfristiga fordringar eller lån men innefattar inte kundfordringar, leverantörsskulder eller eventuella långfristiga fordringar för vilka adekvat säkerhet finns, såsom lån med säkerhet. Förluster som redovisas enligt kapitalandelsmetoden utöver ägarföretagets innehav i stamaktier tillämpas på andra delar av ägarföretagets innehav i ett intresseföretag i omvänd förmånsrättsordning (det vill säga prioritet vid konkurs).

30. När ägarföretagets innehav i ett intresseföretag är nedsatt till noll, intas ytterligare förluster och en skuld redovisas, men endast till den del ägarföretaget har påtagit sig legala eller informella förpliktelser eller gjort utbetalningar å intresseföretagets vägnar. Om intresseföretaget senare visar vinst återgår ägarföretaget till att redovisa sin andel av dessa vinster först när dessa uppgår till samma belopp som andelen av förlusterna vilka inte redovisats av ägarföretaget.

Nedskrivning

31. Efter tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive redovisning av intresseföretagets förluster i enlighet med punkt 29, tillämpar ägarföretaget kraven i IAS 39 för att fastställa om det ska redovisa ytterligare nedskrivning avseende ägarföretagets nettoinvestering i intresseföretaget.

32. Ägarföretaget tillämpar också kraven i IAS 39 för att fastställa huruvida eventuell ytterligare nedskrivning redovisas avseende den del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget som inte utgör del av nettoinvesteringen och beloppet för denna nedskrivning.

▼M8

33. Eftersom goodwill som ingår i det redovisade värdet av ett innehav i ett intresseföretag inte redovisas separat görs ingen separat prövning av om denna goodwill behöver skrivas ned genom tillämpning av kraven på prövning av nedskrivningsbehovet för goodwill i IAS 36, *Nedskrivningar*. I stället prövas, i enlighet med IAS 36, om hela det redovisade värdet för innehavet behöver skrivas ned som en enda tillgång, genom en jämförelse av dess återvinningsvärde (det högsta av nyttjandevärdet och verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader) med dess redovisade värde, närhelst tillämpning av kraven i IAS 39 tyder på att innehavet kan behöva skrivas ned. En nedskrivning som görs under dessa omständigheter allokeras inte till någon tillgång, inklusive goodwill, som utgör en del av det redovisade värdet av innehavet i intresseföretaget. Således ska en återföring av denna nedskrivning redovisas i enlighet med IAS 36 i den utsträckning som återvinningsvärdet av innehavet därefter ökar. Vid bestämning av investeringens nyttjandevärde beräknar företaget:

▼B

a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden som förväntas genereras av dotterföretaget, inklusive såväl kassaflödena från intresseföretagets rörelse som likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget, eller

b) nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden i form av utdelningar från intresseföretaget och likvid vid slutlig avyttring av andelarna i intresseföretaget.

De båda metoderna ger med rimliga antaganden samma resultat.

34. Återvinningsvärdet på innehav i intresseföretag beräknas för varje intresseföretag, såvida inte ett enskilt intresseföretag genererar ett kassaflöde som är beroende av kassaflödet från andra tillgångar i företaget.

SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

35. Ett innehav i ett intresseföretag företag ska, i ägarföretagets separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37–42 i IAS 27.

36. Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten.

UPPLYSNINGAR

37. Följande upplysningar ska lämnas

a) det verkliga värdet på innehav i intresseföretag, för vilka det finns offentliga kursuppgifter,

b) finansiell information i sammandrag avseende intresseföretag, inklusive sammanlagda belopp för tillgångar, skulder, intäkter och resultat,

c) anledningarna till varför antagandet att ett ägarföretag inte har betydande inflytande åsidosätts om ägarföretaget, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar mindre än 20 procent av rösterna eller potentiella röstberättigade aktier i investeringsobjektet men kommer fram till att det har betydande inflytande,

▼B

d) anledningarna till varför antagandet att ett ägarföretag har betydande inflytande åsidosätts om ägarföretaget, direkt eller indirekt genom dotterföretag, innehar 20 procent eller mer av rösterna eller potentiella röstberättigade aktier i investeringsobjektet men kommer fram till att det inte har betydande inflytande,

▼M5

e) rapportperiodens slut för ett intresseföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden och är upprättade per ett datum eller för en period som skiljer sig från ägarföretagets, och anledningen till att annat datum eller annan period används,

▼B

f) karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (exempelvis som resultat av låneavtal eller krav från tillsynsmyndighet) vad gäller intresseföretags förmåga att överföra medel till ägarföretaget i form av kontantutdelning eller att återbetala lån eller förskott,

g) den ej redovisade andelen av ett intresseföretags förlust, både för perioden och ackumulerat, om ett ägarföretag har upphört att redovisa sin andel av ett intresseföretags förlust,

h) det faktum att ett intresseföretag inte redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden enligt punkt 13, och

i) finansiell information i sammandrag avseende intresseföretag, antingen per företag eller kategorivis, som inte redovisas genom tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive sammanlagda belopp avseende tillgångar, skulder, intäkter och resultat.

38. Innehav i intresseföretag som redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden ska klassificeras som anläggningstillgångar. Separat upplysning ska lämnas om ägarföretagets andel av resultatet för sådana intresseföretag samt om det redovisade värdet på sådana innehav. Även beträffande ägarföretagets andel av sådana intresseföretags samtliga avvecklade verksamheter ska separat information lämnas.

▼M5

39. Ägarföretagets andel av förändringar som redovisas i övrigt totalresultat av intresseföretaget ska av ägarföretaget redovisas i övrigt totalresultat.

▼B

40. I enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, ska ägarföretaget lämna upplysning om

a) sin andel av intresseföretagets eventualförpliktelser som ägarföretaget ådragit sig gemensamt med andra ägarföretag, och

b) de eventualförpliktelser som uppkommer på grund av att ägarföretaget har ett solidariskt ansvar för del av eller samtliga intresseföretagets skulder.

▼M8

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼B

41. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

41A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 11 och 39. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M11

41B. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkterna 18 och 19 ändrades och att punkt 19A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

41C. Punkterna 1 och 33 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och vid samma tidpunkt tillämpa ändringarna i punkt 3 i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, punkt 1 i IAS 31 och punkt 4 i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* från maj 2008. Ett företag får tillämpa ändringarna framåtriktat.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

42. Denna standard ersätter IAS 28, *Redovisning av innehav i intresseföretag* (omarbetad 2000).

43. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-3, *Eliminering av orealiserade vinster och förluster vid transaktioner med intresseföretag,*

b) SIC-20, *Redovisning av förluster i samband med tillämpning av kapitalandelsmetoden,* och

c) SIC-33, *Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?*

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 29

Finansiell rapportering i höginflationsländer

TILLÄMPNINGSOMRÅDE ►M8 (1) ◄

1. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland.

2. För företag som är verksamma i höginflationsländer är det inte meningsfullt att redovisa verksamhetens resultat och finansiell ställning i lokal valuta utan inflationsjustering. Pengar förlorar sin köpkraft så snabbt att jämförelser mellan belopp från transaktioner och andra händelser som inträffat vid olika tidpunkter, även om de inträffat inom samma redovisningsperiod, blir missvisande.

3. Denna standard anger inte en viss inflationstakt vid vilken höginflation bedöms föreligga. Det är en fråga om bedömning när det blir nödvändigt att inflationsjustera de finansiella rapporterna i enlighet med standarden. Vid höginflation kännetecknas ett lands ekonomi av vissa egenskaper som omfattar men inte begränsas till följande:

   a) Landets invånare föredrar att hålla sina tillgångar i icke-monetära tillgångar eller i en relativt stabil utländsk valuta. Tillgångar som innehas i lokal valuta investeras omedelbart i syfte att bevara köpkraften.

   b) Allmänheten mäter inte penningbelopp i den lokala valutan utan i en relativt stabil utländsk valuta. Priser kan vara angivna i den utländska valutan.

   c) Försäljning och köp på kredit sker till priser som kompenserar för förväntad försämrad köpkraft under kreditperioden, även om denna period är kort.

   d) Räntenivåer, löner och priser är kopplade till ett prisindex.

   e) Den ackumulerade inflationstakten närmar sig eller överstiger 100 procent under en treårsperiod.

4. Alla företag som upprättar finansiella rapporter i samma höginflationslands valuta bör tillämpa standarden från samma tidpunkt. Standarden ska emellertid tillämpas på finansiella rapporter för företag från början av den rapportperiod för vilken företaget anger att landet i vars valuta de finansiella rapporterna upprättas har drabbats av höginflation.

INFLATIONSJUSTERING AV FINANSIELLA RAPPORTER

5. Priser förändras över tiden till följd av olika särskilda eller allmänna politiska, ekonomiska och sociala faktorer. Förändringar av utbud och efterfrågan samt tekniska förändringar kan leda till betydande och av varandra oberoende prisfluktuationer. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.

(1) Som en del av *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 ändrade styrelsen de termer som används i IAS 29 för att skapa överensstämmelse med andra standarder enligt följande: (a) ”marknadsvärde” ändrades till ”verkligt värde” och (b) ”verksamhetens resultat” och ”nettoresultat” ändrades till ”vinst eller förlust”.

▼M8

6. Företag som upprättar finansiella rapporter baserat på anskaffningsvärde gör detta utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ökningar av särskilda priser för redovisade tillgångar och skulder. Undantagen är de tillgångar och skulder som företaget måste, eller väljer att, värdera till det verkliga värdet. Till exempel kan materiella anläggningstillgångar omvärderas till verkligt värde och biologiska tillgångar ska i allmänhet värderas till verkligt värde. En del företag upprättar dock finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde, som återspeglar förändringar i de särskilda priserna på tillgångarna.

▼B

7. I höginflationsländer är finansiella rapporter, vare sig de baseras på återanskaffningsvärde eller anskaffningsvärde, endast användbara om de uttrycks i den värdeenhet som gäller ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Följden blir att standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta. Det är inte tillåtet att presentera den information som enligt denna standard krävs, som ett komplement till finansiella rapporter som inte inflationsjusterats. Vidare uppmuntras inte företag att upprätta separata finansiella rapporter innan inflationsjusteringen har genomförts.

▼M8

8. Finansiella rapporter för ett företag vars funktionella valuta är ett höginflationslands valuta ska, oavsett om rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den gällande värdeenheten i slutet av rapporteringsperioden. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (omarbetad 2007), och eventuell information avseende tidigare perioder ska också uttryckas i den gällande värdeenheten i slutet av rapporteringsperioden. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42(b) och 43 i IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*, tillämpliga.

▼B

9. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder inkluderas i resultatet och redovisas separat.

10. Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver användning av vissa metoder samt är en fråga om bedömning. Konsekvent tillämpning av dessa metoder och bedömningar från period till period är viktigare än exakthet avseende de belopp som ingår i de inflationsjusterade finansiella rapporterna.

Finansiella rapporter som baseras på anskaffningsvärde

▼M5

Rapporten över finansiell ställning

▼B

11. ►M5 Beloppet i rapport över finansiell ställning ◄ som inte redan uttryckts i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex.

12. Monetära poster räknas inte om eftersom de redan uttrycks i den ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten. Monetära poster är kontanter samt poster som ska erhållas eller erläggas i kontanter.

▼B

13. Tillgångar och skulder som genom avtal kopplats till prisförändringar, exempelvis obligationer och lån knutna till ett index, justeras i enlighet med avtalet för att fastställa utestående belopp per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Posterna redovisas till detta belopp i den inflationsjusterade ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M8

14. Övriga tillgångar och skulder är icke-monetära. Vissa icke-monetära poster redovisas till värdet i slutet av rapporteringsperioden, exempelvis nettoförsäljningsvärde och verkligt värde, varför de inte inflationsjusteras. Övriga icke-monetära tillgångar och skulder inflationsjusteras.

15. De flesta icke-monetära poster redovisas till anskaffningsvärde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar. Därför uttrycks de i de belopp som gällde vid anskaffningstidpunkten. Varje posts inflationsjusterade anskaffningsvärde, eller anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, bestäms genom att justera anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar för förändringar i det allmänna prisindexet från förvärvsdatum till slutet av rapportperioden. Till exempel inflationsjusteras materiella anläggningstillgångar, lager av råvaror och färdiga produkter, goodwill, patent, varumärken och liknande tillgångar från respektive anskaffningstidpunkt. Lager av delvis färdiga och färdiga produkter inflationsjusteras från de tidpunkter när företaget ådrog sig kostnaderna för inköp och bearbetning.

▼B

16. Det kanske inte finns utförliga uppgifter om anskaffningstidpunkter för materiella anläggningstillgångar att tillgå eller så kanske de inte kan uppskattas. I nder sådana sällsynta fall kan det bli nödvändigt att, under den första perioden standarden tillämpas, använda en oberoende, professionell värderare för bedömning av posternas värde, som grund för inflationsjusteringen.

17. Det kanske inte finns något allmänt prisindex tillgängligt för de perioder för vilka inflationsjustering av materiella anläggningstillgångar krävs enligt standarden. Under sådana omständigheter kan det bli nödvändigt att använda en uppskattning som exempelvis baseras på förändringar i växelkursen mellan den funktionella valutan och en relativt stabil utländsk valuta.

18. En del icke-monetära poster redovisas till belopp som gällde vid andra datum än anskaffningstidpunkten eller per ►M5 rapportperiodens slut ◄, exempelvis materiella anläggningstillgångar som omvärderats vid en tidigare tidpunkt. I dessa fall ska redovisat värde inflationsjusteras från tidpunkten för den föregående omvärderingen.

▼M8

19. En icke-monetär tillgångs inflationsjusterade värde minskas, i enlighet med tillämpliga standarder, när det överskrider postens återvinningsvärde. Till exempel minskas inflationsjusterade belopp för materiella anläggningstillgångar, goodwill, patent och varumärken till återvinningsvärdet och inflationsjusterade belopp för varor i lager minskas till nettoförsäljningsvärdet.

20. Intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan upprätta sina finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta. Balansräkning och totalresultaträkning för ett dylikt intresseföretag inflationsjusteras i enlighet med denna standard, i syfte att beräkna delägarens andel av objektets nettotillgångar och vinst eller förlust. När intresseföretagets inflationsjusterade finansiella rapporter uttrycks i en utländsk valuta räknas de om till balansdagskurs.

▼B

21. Inflationen påverkar vanligtvis ett företags lånekostnader. Det är inte korrekt att både inflationsjustera investeringar som är lånefinansierade och aktivera den del av låneutgiften som kompenserar för inflationen under samma period. Denna del av låneutgifterna belastar resultatet för den period till vilken den är hänförlig.

22. Ett företag kan förvärva tillgångar enligt överenskommelser som tillåter det att senarelägga betalningar utan att ådra sig uttryckliga räntekostnader. När det är praktiskt ogenomförbart att påföra ett räntebelopp, sker inflationsjustering för sådana tillgångar från betalningstidpunkten i stället för från anskaffningstidpunkten.

23. [Struken]

24. I början av den första perioden när standarden tillämpas ska de olika posterna i eget kapital, förutom balanserade vinstmedel och omvärderingsreserver, inflationsjusteras med ett allmänt prisindex från periodens början eller när posterna på annat sätt uppkom. Omvärderingsreserver som uppkommit under tidigare perioder elimineras. Inflationsjusterade balanserade vinstmedel härleds från alla övriga belopp i den inflationsjusterade ►M5 rapport över finansiell ställning ◄.

25. I slutet av den första perioden och under efterföljande perioder ska alla poster i eget kapital inflationsjusteras från periodens början, eller från det datum när de tillfördes om det inträffat senare, med tillämpning av ett allmänt prisindex. Periodens förändringar i eget kapital ska anges i enlighet med IAS 1.

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

26. Enligt standarden ska alla poster i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ uttryckas i på ►M5 rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet. Därför måste alla belopp inflationsjusteras genom att tillämpa förändringarna i det allmänna prisindexet från de datum då intäkts- och kostnadsposterna första gången fördes in i de finansiella rapporterna.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

27. Under en period med inflation förlorar ett företag vars monetära tillgångar överstiger de monetära skulderna köpkraft och ett företag vars monetära skulder överstiger de monetära tillgångarna vinner köpkraft, i den mån tillgångarna och skulderna inte är knutna till en prisnivå. Denna vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder kan härledas som den skillnad som uppkommer vid inflationsjustering av icke-monetära tillgångar, eget kapital och ►M5 poster i rapporten över totalresultat ◄ och inflationsjustering av tillgångar och skulder som är knutna till index. Vinst eller förlust kan uppskattas genom att tillämpa förändringen i det allmänna prisindexet på periodens vägda genomsnittsvärde för skillnaden mellan monetära tillgångar och monetära skulder.

▼M8

28. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder ska inkluderas i resultaträkningen. Justeringen av tillgångar och skulder som genom avtal knutits till prisförändringar i enlighet med punkt 13 kvittas mot vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder. Övriga poster i resultaträkningen, såsom ränteintäkter och räntekostnader samt valutakursdifferenser som är hänförliga till investerade eller lånade medel, sammanhänger också med monetära nettotillgångar och -skulder. Även om sådana poster redovisas separat, kan det vara värdefullt om de redovisas tillsammans med vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder i totalresultaträkningen.

▼B

Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde

▼M5

Rapporten över finansiell ställning

▼B

29. Poster som redovisas till återanskaffningsvärde inflationsjusteras inte eftersom de redan uttrycks i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet. Övriga poster i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ inflationsjusteras i enlighet med punkterna 11 till 25.

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

30. ►M5 Rapporter över totalresultat ◄ som baseras på återanskaffningsvärdet, före inflationsjustering, utgår i allmänhet från återanskaffningsvärdet per den tidpunkt då de underliggande transaktionerna eller händelserna inträffade. Kostnad för sålda varor och avskrivningar redovisas till återanskaffningsvärdet vid tidpunkten för förbrukningen. Försäljningskostnader och övriga kostnader redovisas till sina monetära belopp när de inträffade. Alla belopp måste därför inflationsjusteras till gällande värdeenhet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ med hjälp av ett allmänt prisindex.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

31. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkterna 27 och 28.

Skatter

32. Inflationsjusteringen av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kan ge upphov till skillnader mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värde i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och deras skattemässiga värden. Dessa skillnader redovisas i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*.

▼M5

Rapport över kassaflöden

▼B

33. Standarden kräver att alla poster i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ uttrycks i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet.

▼B

Jämförelsetal

▼M8

34. Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baserades på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex så att den jämförande informationen redovisas i gällande värdeenhet vid rapportperiodens slut. Information som lämnas för tidigare perioder uttrycks också i gällande värdeenhet vid rapportperiodens slut. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42(b) och 43 i IAS 21 tillämpliga.

▼B

Koncernredovisning

35. Ett moderföretag som upprättar finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta kan ha dotterföretag som också upprättar finansiella rapporter i höginflationsländers valutor. Finansiella rapporter för sådana dotterföretag måste inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex för det land i vars valuta dotterföretaget upprättar sina finansiella rapporterar innan dessa rapporter kan inkluderas i moderföretagets koncernredovisning. När ett sådant dotterföretag är ett utländskt dotterföretag, räknas dess inflationsjusterade finansiella rapporter om till balansdagskursen. Finansiella rapporter för dotterföretag som inte redovisar i höginflationsländers valutor behandlas i enlighet med IAS 21.

36. Om finansiella rapporter med olika ►M5 slut på rapportperioder ◄ omfattas av en koncernredovisning, måste alla poster, oavsett om de är icke-monetära eller monetära, inflationsjusteras till gällande värdeenhet ►M5 per datumet ◄ för koncernredovisningen.

Val och användning av allmänt prisindex

37. Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver tillämpning av ett allmänt prisindex, som återspeglar förändringar i köpkraft. Alla företag som redovisar i samma valuta bör använda samma index.

LÄNDER SOM UPPHÖR ATT VARA HÖGINFLATIONSLÄNDER

38. När ett land upphör att vara ett höginflationsland och ett företag upphör att upprätta finansiella rapporter i enlighet med denna standard, ska företaget använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenhet i slutet av föregående rapporteringsperiod, som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

39. Följande upplysningar ska lämnas

a) det faktum att de finansiella rapporterna och jämförelsetalen för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i köpkraft avseende den funktionella valutan och därför uttrycks i på ►M5 rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet,

▼B

b) om de finansiella rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, och

c) vilket prisindex som används och prisindexets nivå ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, samt förändringar i index under aktuell och föregående rapportperiod.

40. De upplysningar som krävs enligt denna standard är nödvändiga för att klargöra vilken princip som används för att hantera inflationens inverkan på de finansiella rapporterna. De är även avsedda att tillhandahålla övrig information som krävs för att förstå principen och de uppkomna beloppen.

IKRAFTTRÄDANDE

41. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1990 eller senare.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 31

Andelar i joint ventures

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M8

1. Denna standard ska tillämpas av samägare och ägarföretag vid redovisning av andelar i joint ventures och av innehav av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som ingår i joint ventures, oavsett i vilken struktur eller form av joint venture som verksamheten bedrivs. Den gäller dock inte samägares innehav i gemensamt styrda företag som ägs av:

(a) riskkapitalorganisationer, eller

(b) värdepappersfonder, andelstruster och liknande, inklusive försäkringsfonder (”investment-linked insurance funds”)

som vid det första redovisningstillfället identifieras som post redovisad till verkligt värde via resultaträkningen eller som post vilken klassificeras som innehavd för handel och redovisas i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. Sådana innehav ska värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, där förändringarna i verkligt värde redovisas i resultaträkningen för den period i vilken förändringarna uppkom. En samägare som har ett sådant innehav ska lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 55 och 56.

▼B

2. En samägare som har ett innehav i ett gemensamt styrt företag undantas från punkterna 30 (klyvningsmetoden) och 38 (kapitalandelsmetoden) när följande villkor uppfylls

a) innehavet klassificeras som avsett för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*,

b) att undantaget i punkt 10 i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, som tillåter ett moderföretag som också har ett innehav i ett gemensamt styrt företag att inte upprätta koncernredovisning, är tillämpligt, eller

c) samtliga nedanstående punkter gäller

i) samägaren är ett helägt dotterföretag, eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och inte har något att invända mot, att samägaren inte använder klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden,

ii) samägarens skuldebrev eller egetkapitalinstrument är inte föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),

iii) samägaren har inte ingivit, och är inte i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

▼B

iv) samägarens yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).

DEFINITIONER

3. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Bestämmande inflytande innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Kapitalandelsmetoden är en metod för redovisning som innebär att andelar i ett gemensamt styrt företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med samägarens andel av förändringen i det gemensamt styrda företagets nettotillgångar. Samägarens resultat innefattar samägarens andel av resultatet i det gemensamt styrda företaget.

Ett ägarföretag till ett joint venture är en delägare i ett joint venture som saknar gemensamt bestämmande inflytande över detta.

Med *gemensamt bestämmande inflytande* avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över en ekonomisk verksamhet. Det existerar endast när det krävs att parterna som delar det bestämmande inflytandet (samägarna) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut kopplade till verksamheten.

Ett *joint venture* är ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.

Klyvningsmetoden är en metod för redovisning som innebär att en samägares andel av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i ett gemensamt styrt företag slås ihop post för post med motsvarande poster i samägarens ►**M5** rapport över totalresultat och rapport över finansiell ställning ◄, eller redovisas som separata poster i samägarens ►**M5** rapport över totalresultat och rapport över finansiell ställning ◄.

Separata finansiella rapporter är finansiella rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka investeringarna redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

Betydande inflytande innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör en ekonomisk verksamhets finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.

En *samägare* i ett joint venture är en delägare i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

4. Finansiella rapporter i vilka klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden används är inte separata finansiella rapporter. Det är inte heller de finansiella rapporterna för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag.

▼B

5. Separata finansiella rapporter är sådana finansiella rapporter som upprättas utöver koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden och finansiella rapporter i vilka samägares innehav i joint ventures tas in genom tillämpning av klyvningsmetoden. Separata finansiella rapporter behöver inte bifogas eller medfölja dessa rapporter.

6. Företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27 undantas från kravet på att upprätta koncernredovisning, från kravet i punkt 13 (c) i IAS 28, *Innehav i intresseföretag,* att tillämpa kapitalandelsmetoden eller från kravet i punkt 2 i denna standard från att tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden, kan upprätta separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter.

Olika former av joint ventures

7. Joint ventures kan se ut på många olika sätt. I denna standard identifieras tre huvudtyper som vanligtvis beskrivs som joint ventures och motsvarar definitionen av ett joint venture, nämligen gemensamt styrda verksamheter, gemensamma tillgångar och gemensamt styrda företag. Gemensamt för alla joint ventures är att

a) två eller fler samägare är bundna av ett avtal om samarbete, och

b) det i avtalet fastställs att samägarna gemensamt utövar bestämmande inflytande.

Gemensamt bestämmande inflytande

8. Gemensamt bestämmande inflytande kan omöjliggöras när ett investeringsobjekt befinner sig under juridisk omorganisation eller konkurs, eller om betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar möjligheten att överföra medel till samägaren. Om det gemensamma bestämmande inflytandet kan fortsätta att utövas är dessa händelser inte i sig tillräckliga för att motivera att joint ventures inte ska redovisas i enlighet med denna standard.

Avtal om samarbete

9. Förekomsten av ett samarbetsavtal skiljer innehav vilka inbegriper ett gemensamt bestämmande inflytande, från innehav i intresseföretag i vilka ägarföretaget har ett betydande inflytande (se IAS 28). Ett samarbete som inte inbegriper ett avtal om att skapa ett gemensamt bestämmande inflytande är inte ett joint venture i den betydelse som avses i denna standard.

10. Avtalet om samarbete kan vara dokumenterat på många olika sätt, exempelvis i form av ett kontrakt mellan samägarna eller i ett protokoll från diskussioner mellan samägarna. I vissa fall införlivas överenskommelsen i ett joint ventures bolagsordning eller stadgar. Oavsett vilken form samarbetsavtalet har, är det vanligtvis skriftligt och behandlar frågor som

a) verksamhet, varaktighet och rapporteringskrav,

b) tillsättningen av styrelse eller motsvarande ledningsorgan samt samägarnas rösträtt,

c) kapitaltillskott från samägarna, och

d) fördelningen av produktionen, intäkterna, kostnaderna eller resultatet mellan samägarna.

▼B

11. I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Ett sådant krav säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten.

12. I samarbetsavtalet kan anges att en av samägarna ansvarar för driften av den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Den som ansvarar för driften har inte ett bestämmande inflytande över verksamheten, utan agerar inom ramarna för de finansiella och operativa strategier som samägarna, i enlighet med samarbetsavtalet, har enats om och delegerat till den som ansvarar för driften. Om den som ansvarar för driften har en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna har denne ett bestämmande inflytande över verksamheten. Verksamheten är då ett dotterföretag till den som ansvarar för driften och inte ett joint venture.

GEMENSAMT STYRDA VERKSAMHETER

13. I vissa joint ventures används samägarnas egna tillgångar och andra av samägarnas resurser i stället för bildandet av ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare använder sina egna materiella anläggningstillgångar och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering – detta utgör samägarens egna förpliktelser. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter av liknande slag. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig ska bäras.

14. Ett exempel på en gemensamt styrd verksamhet är när två eller fler samägare förenar sina verksamheter, resurser och sin kunskap för att gemensamt tillverka, marknadsföra och distribuera en viss produkt, exempelvis ett flygplan. Olika delar av tillverkningsprocessen utförs av var och en av de olika samägarna. Varje samägare bär sina egna kostnader och erhåller en andel av intäkterna från försäljningen av flygplanet. Denna andel fastställs i enlighet med samarbetsavtalet.

15. En samägare i en gemensamt styrd verksamhet ska i sina finansiella rapporter redovisa

a) de tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig, och

b) de kostnader som denne har och dennes andel av intäkterna från försäljningen av varor och tjänster.

16. Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens finansiella rapporter, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

17. Separat löpande bokföring krävs inte alltid för ett joint venture och finansiella rapporter avseende ett sådant upprättas inte alltid. Samägarna kan dock välja att upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma den gemensamt styrda verksamhetens utveckling.

▼B

GEMENSAMMA TILLGÅNGAR

18. Vissa joint ventures innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över, och ofta gemensamt äger, en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Tillgångarna används för att uppnå ekonomiska fördelar för samägarna. Varje samägare erhåller en andel av den produktion som åstadkoms med hjälp av de gemensamma tillgångarna och bär en överenskommen del av de kostnader som uppkommer.

19. Denna typ av joint ventures inbegriper inte att bilda ett separat aktiebolag, handelsbolag eller annat företag, eller en finansiell struktur som är skild från samägarna. Varje samägare bestämmer över sin del av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel i de gemensamma tillgångarna.

20. Inom olje-, gas- och mineralutvinningsbranscherna är det vanligt med gemensamma tillgångar. Exempelvis kan ett antal oljeproducerande företag gemensamt bestämma över och driva en oljeledning. Varje samägare använder oljeledningen för att transportera sin egen produktion och i utbyte bär samägaren en överenskommen del av kostnaden för driften av oljeledningen. Ett annat exempel på en gemensam tillgång är då två företag gemensamt äger en fastighet och vart och ett av företagen erhåller en andel av hyresintäkterna och bär en del av kostnaderna.

21. En samägare i en gemensamt styrd tillgång ska i sina finansiella rapporter redovisa

a) sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär,

b) de skulder som samägaren har ådragit sig,

c) sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt ådragit sig,

d) intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig, och

e) de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel i detta joint venture.

22. En samägare i en gemensamt styrd tillgång ska i sin löpande bokföring och i sina finansiella rapporter redovisa

a) sin andel av de tillgångar som är föremål för ett gemensamt bestämmande inflytande, klassificerade i enlighet med tillgångarnas karaktär och inte som en investering. Exempelvis klassificeras en andel i en oljeledning, varöver ett gemensamt bestämmande inflytande utövas, som en materiell anläggningstillgång.

b) de skulder som samägaren har ådragit sig, exempelvis skulder som uppstått vid finansieringen av dennes andel i tillgångarna.

c) sin andel av de skulder som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

d) intäkterna från försäljning eller användning av samägarens andel av verksamhetens produktion samt samägarens andel av de kostnader som denne tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

▼B

e) de kostnader som samägaren själv har ådragit sig avseende sin andel, exempelvis de kostnader som hör samman med finansieringen av dennes investering i tillgångarna och dennes kostnader för att kunna sälja sin andel av de gemensamma tillgångarnas produktion.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens finansiella rapporter, krävs inga justeringar eller andra åtgärder för koncernredovisningsändamål beträffande dessa poster när samägaren upprättar en koncernredovisning.

23. Redovisningen av joint ventures i form av gemensamma tillgångar återspeglar den ekonomiska innebörden och vanligtvis också samarbetets juridiska form. Separat löpande bokföring för sådana joint ventures kan i allmänhet begränsas till att avse de av samägarna gemensamt ådragna kostnaderna vilka slutligen ska bäras av de olika samägarna enligt deras överenskomna andelar. Finansiella rapporter behöver i allmänhet inte upprättas för denna typ av joint venture men samägarna kan vilja upprätta en intern redovisning för att kunna bedöma utvecklingen.

GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG

24. Ett gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel. Företaget fungerar på samma sätt som andra företag, förutom att ett avtal mellan samägarna fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

25. Ett gemensamt styrt företag bestämmer över sina tillgångar, ådrar sig skulder och kostnader och genererar intäkter. Företaget kan ingå avtal i eget namn och ordna finansiering till den gemensamt bedrivna verksamheten. Varje samägare är berättigad till en viss del av resultatet i det gemensamt styrda företaget. I vissa gemensamt styrda företag fördelas också företagets produktion mellan samägarna.

26. Ett vanligt exempel på ett gemensamt styrt företag är då två företag förenar sina verksamheter inom ett särskilt affärsområde genom att överföra tillgångar och skulder till ett gemensamt styrt företag. Ett annat exempel är då ett företag etablerar en verksamhet i ett annat land i samarbete med regeringen eller någon annan institution i det landet, genom att bilda en separat enhet varöver företaget och regeringen eller institutionen gemensamt har ett bestämmande inflytande.

27. Många gemensamt styrda företag liknar till sin innebörd de joint ventures som kallas gemensamt styrda verksamheter eller gemensamt styrda tillgångar. Exempelvis kan samägarna överföra en tillgång under gemensamt bestämmande inflytande, exempelvis en oljeledning, till ett gemensamt styrt företag av skattemässiga eller andra skäl. På samma sätt kan samägarna till ett gemensamt styrt företag bidra med tillgångar som ska användas gemensamt. Vissa gemensamt styrda verksamheter inbegriper också bildandet av ett gemensamt styrt företag, där vissa med verksamheten förknippade aktiviteter sköts, exempelvis design, marknadsföring, distribution eller kundsupport.

▼B

28. Ett gemensamt styrt företag har egen löpande bokföring och upprättar och offentliggör finansiella rapporter på samma sätt som andra företag i enlighet med IFRS.

29. Varje samägare bidrar vanligtvis med pengar eller andra resurser till det gemensamt styrda företaget. Dessa tillskott framgår av samägarens löpande bokföring och redovisas i dennes finansiella rapporter som ett innehav i det gemensamt styrda företaget.

En samägares finansiella rapporter

Klyvningsmetoden

30. En samägare ska redovisa sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda klyvningsmetoden eller den alternativa metod som beskrivs i punkt 38. När klyvningsmetoden används ska en av de två presentationsformer som identifieras nedan användas.

31. En samägare redovisar sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda en av de två presentationsformerna för klyvningsmetoden, även om samägaren också äger dotterföretag eller om den anger att dess finansiella rapporter är en koncernredovisning.

32. När en samägares andelar i ett gemensamt styrt företag redovisas, är det viktigt att det sker på ett sätt som återspeglar innehavets ekonomiska innebörd snarare än verksamhetens form och struktur. I ett gemensamt styrt företag bestämmer en samägare över sin andel av de framtida ekonomiska fördelarna via sin andel av tillgångarna och skulderna i företaget. Denna ekonomiska innebörd återspeglas i samägarens koncernredovisning då denne redovisar sina andelar i det gemensamt styrda företagets tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader genom att använda en av de två presentationsformerna för klyvningsmetoden som beskrivs i punkt 34.

33. Tillämpningen av klyvningsmetoden innebär att samägarens andel av de tillgångar som denne tillsammans med övriga samägare bestämmer över och den andel av skulderna som denne är gemensamt ansvarig för inkluderas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄. I ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ inkluderas samägarens andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader. Många av de tillvägagångssätt som används vid tillämpning av klyvningsmetoden liknar de tillvägagångssätt som används när dotterföretag tas in i koncernredovisningen, se IAS 27.

▼B

34. Olika presentationsformer kan användas vid tillämpning av klyvningsmetoden. Samägaren kan post för post slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, skulder, intäkter och kostnader med motsvarande poster i sina finansiella rapporter. Exempelvis kan samägaren slå ihop sin andel av det gemensamt styrda företagets lager med lagret i övrigt, och sin andel av det gemensamt styrda företagets materiella anläggningstillgångar med materiella anläggningstillgångar i övrigt. Alternativt kan samägaren föra in separata poster för sin andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i sina finansiella rapporter. Samägaren kan exempelvis redovisa sin andel av en omsättningstillgång i det gemensamt styrda företagets på en separat rad bland omsättningstillgångarna och sin andel av det gemensamt styrda företagets materiella anläggningstillgångar på en separat rad bland de materiella anläggningstillgångarna. Båda presentationsformerna ger samma nettoresultat och samma summa för varje huvudkategori av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader. Båda presentationsformerna är förenliga med denna standard.

35. Oavsett vilken presentationsform som används vid tillämpning av klyvningsmetoden kan inte tillgångar eller skulder kvittas mot andra skulder eller tillgångar, eller intäkter eller kostnader kvittas mot andra kostnader eller intäkter, såvida det inte finns en legal rätt att reglera mellanhavandena genom kvittning och regleringen också förväntas ske genom kvittning.

36. En samägare ska upphöra att tillämpa klyvningsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget.

37. En samägare upphör att tillämpa klyvningsmetoden från och med det datum då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande över företaget. Detta kan exempelvis inträffa då samägaren avyttrar sin andel eller då det gemensamt styrda företaget påförs sådana restriktioner att samägaren inte längre utövar gemensamt bestämmande inflytande.

Kapitalandelsmetoden

38. Som ett alternativ till klyvningsmetoden beskriven i punkt 30, kan en samägare redovisa sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda kapitalandelsmetoden.

39. En samägare redovisar sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att tillämpa kapitalandelsmetoden även om samägaren också äger dotterföretag eller om samägaren anger att dess finansiella rapporter är en koncernredovisning.

▼B

40. Vissa samägare redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag enligt kapitalandelsmetoden, som metoden beskrivs i IAS 28. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds av dem som hävdar att det inte är korrekt att kombinera poster från företag som står under bestämmande inflytande med poster från företag som står under gemensamt bestämmande inflytande. En tillämpning av kapitalandelsmetoden stöds också av dem som anser att samägare har betydande inflytande och inte ett gemensamt bestämmande inflytande i ett gemensamt styrt företag. Denna standard rekommenderar inte tillämpning av kapitalandelsmetoden eftersom klyvningsmetoden bättre återspeglar den ekonomiska innebörden av en samägares andel i ett gemensamt styrt företag, det vill säga, bestämmande inflytande över samägarens andel av de framtida ekonomiska fördelarna. Denna standard tillåter dock att kapitalandelsmetoden tillämpas som en alternativ princip vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.

41. En samägare ska upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden från och med den tidpunkt då denne inte längre har gemensamt bestämmande inflytande, eller inte längre har ett betydande inflytande, över företaget.

Undantag från klyvningsmetoden och kapitalandelsmetoden

42. Innehav i gemensamt styrda företag som klassificeras som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 ska redovisas i enlighet med den standarden.

43. När ett innehav i ett gemensamt styrt företag, som tidigare klassificerats som avsett för försäljning inte längre uppfyller villkoren för en sådan klassificering, ska innehavet redovisas enligt klyvningsmetoden eller kapitalanskaffningsmetoden från och med den dag det klassificerades som att det innehas för försäljning. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att det innehas för försäljning ska ändras i enlighet därmed.

44. [Struken]

▼M11

45. När ett ägarföretag upphör att ha gemensamt bestämmande inflytande över ett företag ska det redovisa varje kvarstående investering enligt IAS 39 från den tidpunkten, förutsatt att det tidigare gemensamt styrda företaget inte blir ett dotterföretag eller intresseföretag. Från den tidpunkt när ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag till ett ägarföretag ska ägarföretaget redovisa sitt innehav enligt IAS 27 och IFRS *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008). Från den tidpunkt när ett gemensamt styrt företag blir ett intresseföretag till ett ägarföretag ska ägarföretaget redovisa sitt innehav enligt IAS 28. Vid förlusten av gemensamt betydande inflytande ska ägarföretaget till verkligt värde värdera varje investering som ägarföretaget behåller i det tidigare gemensamt styrda företaget. Ägarföretaget ska i resultatet redovisa varje skillnad mellan

(a) det verkliga värdet på varje kvarvarande innehav och behållning från delavyttring av innehav i det gemensamt styrda företaget, och

(b) det redovisade värdet på investeringen per tidpunkten när gemensamt betydande inflytande förloras.

45A. När en investering upphör att vara ett gemensamt styrt företag och redovisas enligt IAS 39 ska det verkliga värdet på investeringen per tidpunkten när den upphör att vara ett gemensamt styrt företag betraktas som dess verkliga värde vid första redovisningstillfället som en finansiell tillgång enligt IAS 39.

▼M11

45B. Om ett ägarföretag förlorar gemensamt bestämmande inflytande över ett företag ska ägarföretaget redovisa alla belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende det företaget på samma grund som skulle krävas om intresseföretaget direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna. Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna omklassificerar därför ägarföretaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när ägarföretaget förlorar det gemensamt bestämmande inflytandet över företaget. Exempelvis, om ett gemensamt styrt företag har finansiella tillgångar som kan säljas och ägarföretaget förlorar det gemensamma bestämmande inflytandet över företaget ska ägarföretaget till resultatet omklassificera den vinst eller förlust som tidigare hade redovisats i övrigt totalresultat avseende dessa tillgångar. Om ett ägarföretags ägarandel i ett gemensamt styrt företag minskas men investeringen fortsätter att vara ett gemensamt styrt företag ska ägarföretaget till resultatet omklassificera endast ett proportionellt belopp av den vinst eller förlust som tidigare redovisades i övrigt totalresultat.

▼B

Samägares separata finansiella rapporter

46. Ett innehav i ett gemensamt styrt företag ska, i en samägares separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37–42 i IAS 27.

47. Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten.

TRANSAKTIONER MELLAN EN SAMÄGARE OCH ETT JOINT VENTURE

48. När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, ska redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd. Då tillgångarna övertas av ett joint venture, och förutsatt att samägaren har överfört de betydande risker och fördelar som ett ägande medför, ska samägaren endast redovisa den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra samägarnas ägarandel ([1]). Samägaren ska dock redovisa hela förlusten när tillskottet eller försäljningen ger belägg för att den överlåtna tillgången har varit redovisad till för högt värde.

49. När en samägare köper tillgångar av ett joint venture, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst som uppkommer i detta joint venture till följd av transaktionen först när samägaren själv har sålt tillgången till en oberoende part. En samägare ska redovisa sin andel av förluster som uppstår i ett joint venture på grund av sådana transaktioner på samma sätt som vinster. Förluster ska dock redovisas omedelbart när de innebär att en tillgång redovisats till ett för högt värde.

([1]) Se även SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag*.

▼B

50. För att bedöma huruvida en transaktion mellan en samägare och ett joint venture ger stöd för att en tillgång behöver skrivas ned beräknas tillgångens återvinningsvärde i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*. Vid beräkning av nyttjandevärdet uppskattar samägaren framtida betalningsflöden från tillgången. Uppskattningen bygger på en fortlöpande användning av tillgången samt eventuellt restvärde vid avyttring.

ETT ÄGARFÖRETAGS REDOVISNING AV ANDELAR I JOINT VENTURES

51. Ett ägarföretag till ett joint venture, i vilket ägarföretaget inte utövar ett gemensamt bestämmande inflytande, ska redovisa innehavet i enlighet med IAS 39 eller, i det fall ägarföretaget utövar betydande inflytande över företaget, i enlighet med IAS 28.

DRIFTSANSVARIGA FÖR JOINT VENTURES

52. Den som ansvarar för driften av ett joint venture ska redovisa erhållna ersättningar i enlighet med IAS 18, *Intäkter*.

53. En eller flera samägare kan vara ansvariga för driften av ett joint venture. Driftsansvariga erhåller ofta en ersättning för sådana uppdrag. Ett joint venture belastar resultatet med de erlagda ersättningarna.

UPPLYSNINGAR

54. En samägare ska separat från beloppet för andra eventualförpliktelser upplysa om det sammanlagda beloppet för följande eventualförpliktelser, såvida inte sannolikheten för en förlust är avlägsen

a) alla eventualförpliktelser som samägaren själv har med anledning av sina andelar i joint ventures, och andelen i varje eventualförpliktelse som samägaren har ådragit sig gemensamt med andra samägare,

b) sin andel av de eventualförpliktelser som samägarens joint ventures själva ådragit sig och för vilka samägaren kan bli betalningsansvarig, och

c) de eventualförpliktelser som har uppstått på grund av att samägaren kan bli betalningsansvarig för de övriga samägarnas skulder i ett joint venture.

55. En samägare ska skilt från beloppet för andra åtaganden upplysa om det sammanlagda beloppet av följande åtaganden avseende joint ventures

a) det kapital samägaren, gentemot sina joint ventures, åtagit sig att tillskjuta och samägarens andel av det kapital som denne tillsammans med andra samägare åtagit sig att tillskjuta, och

b) sin andel av de investeringsåtaganden som samägarens joint ventures själva har gjort.

56. En samägare ska lämna en förteckning över och beskrivning av sina andelar i betydande joint ventures med angivande av den ägarandel som innehas i gemensamt styrda företag. En samägare som redovisar sina andelar i gemensamt styrda företag genom att tillämpa klyvningsmetoden med hopslagning post för post eller genom att tillämpa kapitalandelsmetoden, ska upplysa om den sammanlagda summan för vardera omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder samt intäkter och kostnader som är förknippade med dennes andelar i joint ventures.

57. En samägare ska lämna upplysning om den metod samägaren använder för att redovisa sina innehav i gemensamt styrda företag.

▼M8

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼B

58. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M11

58A. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 45 ändrades och att punkt 45A och 45B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

58B. Punkt 1 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och vid samma tidpunkt tillämpa ändringarna i punkt 3 i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, punkt 1 i IAS 28 och punkt 4 i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* från maj 2008. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 31 (OMARBETAD 2000)

59. Denna standard ersätter IAS 31, *Redovisning av andelar i joint ventures* (omarbetad 2000).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 32

Finansiella instrument: Klassificering

SYFTE

1. [Struken]

2. Syftet med denna standard är att ange principer för att klassificera finansiella instrument som skulder eller eget kapital samt för kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Den tillämpas på klassificeringen av finansiella instrument, sett från emittentens perspektiv, i finansiella tillgångar, finansiella skulder och egetkapitalinstrument, samt klassificeringen av hänförliga räntor, utdelningar, vinster och förluster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Vidare behandlas under vilka förutsättningar finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra.

3. Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, och principerna för att lämna upplysning om dessa i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom

▼M8

a) de innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, eller IAS 31, *Andelar i joint ventures*. I vissa fall tillåter emellertid IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IAS 39. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna standard. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures.

▼B

b) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, *Ersättningar till anställda*, tillämpas.

▼M12

_____

▼B

d) försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Denna standard ska tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 innehåller krav på att företaget ska redovisa dem separat. Vidare ska en emittent tillämpa denna standard på finansiella garantiavtal om emittenten tillämpar IAS 39 vid redovisning och värdering av avtalen, men ska tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4 (d) i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.

▼B

e) finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom de innehåller en diskretionär del. Utfärdaren av dessa instrument undantas från att på dessa delar tillämpa punkterna 15–32 och VT25—35 i denna standard avseende skillnaden mellan finansiella skulder och egetkapitalinstrument. Dessa instrument är emellertid underställda alla andra krav i denna standard. Standarden ska dessutom tillämpas på derivat som är inbäddade i dessa instrument (se IAS 39).

f) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom

i) avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas,

ii) punkterna 33 och 34 i denna standard som ska tillämpas på egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med företags aktieoptionsprogram och alla andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

5–7. [Struken]

8. Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument. Undantagna är de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning.

9. Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument. Dessa innefattar

a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,

b) när möjligheten att reglera avtalet genom kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, och när företagets praxis är att reglera liknande avtal med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet innan lösen eller förfall),

c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och

d) när den icke-finansiella posten som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

▼B

Om (b) eller (c) är tillämpliga på ett avtal har detta inte ingåtts i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets behov avseende förväntade köp, försäljning eller förbrukning, och det faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal för vilka punkt 8 kan tillämpas ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med syftet att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade förvärvs-, försäljnings- eller förbrukningsbehov, och om de därmed faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

10. En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 9 (a) eller (d), faller inom tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade förvärvs-, försäljnings- eller förbrukningsbehov.

DEFINITIONER (SE ÄVEN PUNKTERNA VT3–VT23)

11. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Ett *finansiellt instrument* är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

En *finansiell tillgång* är varje tillgång i form av

a) kontanter,

b) egetkapitalinstrument i ett annat företag,

c) avtalsenlig rätt att

i) erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med annat företag under villkor som kan vara förmånliga för företaget, eller

d) avtal som kommer att eller kan komma att regleras med företagets egna egetkapitalinstrument och är

i) ett instrument som inte är ett derivat och som medför att företaget är eller kan bli förpliktigat att erhålla ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

▼M6

ii) ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. I detta syfte ingår inte i ”företagets egna egetkapitalinstrument” inlösbara finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

▼M6

En *finansiell skuld* är varje skuld i form av:

a) avtalsenlig förpliktelse att:

i) erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med annat företag under villkor som kan vara oförmånliga för företaget, eller

b) avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument och är:

i) ett instrument som inte är ett derivat och som medför att företaget är eller kan bli förpliktigat att erlägga ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

ii) ►M21 ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna proportionellt till alla sina befintliga ägare till samma slag av egetkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. Även för dessa ändamål företagets egna egetkapitalinstrument ◄ inlösbara finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

▼B

Ett *egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

▼M6

Ett *inlösbart instrument* är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång eller som automatiskt återinlöses av emittenten när en osäker framtida händelse inträffar eller när innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension.

▼B

12. I denna standard används följande begrepp, som definieras i punkt 9 i IAS 39, med de innebörder som anges i IAS 39:

— upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld

▼B

— finansiella tillgångar som kan säljas

— borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

— derivat

— effektivräntemetoden

— finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultatet ◄

— finansiellt garantiavtal

— bindande åtagande

— prognostiserad transaktion

— säkringseffektivitet

— säkrad post

— säkringsinstrument

— investeringar som hålls till förfall

— lånefordringar och kundfordringar

— avistaköp eller avistaförsäljning

— transaktionskostnader.

13. I denna standard används begreppen ”avtal” och ”avtalsenlig” för att beteckna en överenskommelse mellan två eller flera parter och som har tydliga ekonomiska följder som parterna har liten, eller ingen, möjlighet att undvika, vanligtvis eftersom avtalet är rättsligt giltigt. Avtal, inklusive finansiella instrument, kan ha många olika former och behöver inte vara skriftliga.

14. I denna standard omfattar begreppet ”företag” (”entity”) fysiska personer, bolag, stiftelser, föreningar och statliga myndigheter.

KLASSIFICERING

▼M6

Skulder och eget kapital (se även punkterna AG13-AG14J och AG25–AG29A)

▼B

15. Företag som emitterat ett finansiellt instrument ska vid första redovisningstillfället redovisa instrumentet, eller dess delar, som finansiell skuld, som finansiell tillgång eller som egetkapitalinstrument i enlighet med den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet samt i enlighet med definitionerna av finansiell skuld, finansiell tillgång och egetkapitalinstrument.

16. När ett företag tillämpar definitionerna i punkt 11 för att fastställa huruvida ett finansiellt instrument är ett egetkapitalinstrument och inte en finansiell skuld, är instrumentet ett egetkapitalinstrument endast om både villkoren (a) och (b) nedan är uppfyllda.

a) Instrumentet innefattar inte någon avtalsenlig förpliktelse att

i) erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig vara oförmånliga för emittenten.

▼**M21**

b) Om instrumentet kommer att eller kan komma att regleras med emittentens egna egetkapitalinstrument är det

i) ett instrument som inte är ett derivat, vilket medför att det inte finns någon avtalsenlig förpliktelse för emittenten att erlägga ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

ii) ett derivat som endast kommer att regleras genom att emittenten byter ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna i proportionella andelar till alla sina befintliga ägare till samma slag av egenkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. I detta syfte ingår inte i ”emittentens egna egetkapitalinstrument” instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande och leverans av emittentens egna egetkapitalinstrument.

▼**M6**

En avtalsenlig förpliktelse, inklusive sådan som uppkommit från ett derivat, som kommer eller kan komma att resultera i ett framtida erhållande eller erläggande av emittentens egna egetkapitalinstrument, men som inte uppfyller villkoren under a och b ovan, är inte ett egetkapitalinstrument. Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

Inlösbara instrument

16A. Ett inlösbart finansiellt instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång på innehavarens begäran. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:

a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:

i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och

ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.

b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:

i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och

ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.

▼M6

c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper. De måste till exempel alla vara inlösbara, och den formel eller den andra metod som används för att beräkna återköpsvärdet eller inlösenvärdet är densamma för alla instrument i denna klass.

d) Bortsett från den avtalsenliga förpliktelsen för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång medför inte instrumentet några avtalsenliga förpliktelser att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget, och det är inte ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument enligt b i definitionen av en finansiell skuld.

e) Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baserar sig huvudsakligen på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd (exklusive instrumentets eventuella effekter).

16B. För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:

a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och

b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av inlösbara instrument.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16 som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att detta villkor är uppfyllt ska det inte klassificera det inlösbara instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Instrument eller delar av instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

16C. Vissa finansiella instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att vid likvidation överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar till ett annat företag. Denna förpliktelse uppstår eftersom det antingen är säkert att likvidationen kommer att inträffa eller att detta ligger utanför företagets kontroll (till exempel ett företag med begränsad livslängd) eller det är osäkert om likvidation kommer att inträffa men detta beror på innehavaren av instrumentet. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:

▼M6

a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:

i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och

ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.

b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:

i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och

ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.

c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser måste ha identiska avtalsenliga förpliktelser för emittenten att överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar vid likvidation.

16D. För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:

a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och

b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av instrumenten.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16C som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att detta villkor är uppfyllt ska det inte klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

▼M6

Omklassificering av inlösbara instrument och instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

16E. Ett företag ska klassificera ett finansiellt instrument som ett egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i dessa punkter. Ett företag ska omklassificera ett finansiellt instrument från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper och uppfylla alla de krav som anges i dessa punkter. Om ett företag till exempel löser in alla sina emitterade ej inlösbara instrument och eventuella inlösbara instrument som förblir utestående har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B ska företaget omklassificera de inlösbara instrumenten som egetkapitalinstrument från det datum då det löser in de ej inlösbara instrumenten.

16F. Ett företag ska redovisa omklassificeringen av ett instrument enligt punkt 16E enligt följande:

a) Det ska omklassificera ett egetkapitalinstrument som en finansiell skuld från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper eller uppfylla de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Den finansiella skulden ska värderas till instrumentets verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen. Företaget ska redovisa eventuella skillnader mellan egetkapitalinstrumentets redovisade värde och den finansiella skuldens verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen mot eget kapital.

b) Det ska omklassificera en finansiell skuld som eget kapital från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Ett egetkapitalinstrument ska värderas till den finansiella skuldens redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

▼B

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 16 (a))

►M6 17. Med undantag av de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D är det som skiljer en finansiell skuld från ett egetkapitalinstrument förekomsten av en avtalsenlig förpliktelse för den part som emitterat instrumentet (emittenten) att antingen erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till motparten (innehavaren) eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med innehavaren utifrån villkor som kan vara oförmånliga för emittenten. ◄ Även om ►M5 ägaren ◄ av ett egetkapitalinstrument kan ha rätt till en proportionell andel av eventuella utdelningar har emittenten ingen avtalsenlig förpliktelse att lämna utdelning eftersom emittenten inte kan åläggas att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till annan part.

▼M6

18. Ett finansiellt instruments klassificering i balansräkningen beror på den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet, inte den juridiska formen. Normalt sammanfaller den ekonomiska innebörden och den juridiska formen, men inte alltid. Vissa finansiella instrument är juridiskt utformade som eget kapital men deras ekonomiska innebörd är skulder och andra instrument kan kombinera villkor som är utmärkande för egetkapitalinstrument med sådana som är utmärkande för finansiella skulder. Exempelvis:

▼M6

a) en preferensaktie som innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in aktien till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter, är en finansiell skuld.

b) ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösbart instrument”) är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis kan öppna investeringsfonder, ”unit trusts”, andelsägda bolag och vissa ekonomiska föreningar erbjuda sina andelsinnehavare eller medlemmar rätten att vid valfri tidpunkt lösa in sitt innehav hos emittenten mot ett kontantbelopp, vilket medför att andelsinnehavarens eller medlemmens innehav klassificeras som finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificeringen av en finansiell skuld förhindrar emellertid inte användningen av beskrivningar som ”nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare” och ”ändring av nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare” i de finansiella rapporterna för ett företag som inte har eget kapital (exempelvis vissa aktiefonder och värdepappersfonder, se exempel 7) eller användningen av ytterligare upplysningar för att visa att medlemmarnas totala andel omfattar poster såsom reserver som uppfyller definitionen på eget kapital och inlösbara instrument som inte gör det (se exempel 8).

19. Om ett företag inte har en ovillkorad rättighet att undgå att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång för att reglera en avtalsenlig förpliktelse, uppfyller förpliktelsen definitionen av en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis:

▼B

a) en restriktion på företagets förmåga att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse beroende på brist på tillgång till utländsk valuta eller krav på godkännande från tillsynsmyndighet innan betalningen kan verkställas, upphäver inte att företaget har en avtalsenlig förpliktelse eller att ►M5 ägaren ◄ inte har en avtalsenlig rättighet knuten till instrumentet.

b) en avtalsenlig förpliktelse som är beroende av att motparten utnyttjar rätten till inlösen är en finansiell skuld, eftersom företaget inte har en ovillkorad rättighet att undgå att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång.

▼B

20. Ett finansiellt instrument som inte uttryckligen innehåller en avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång kan ändå utgöra en förpliktelse beroende på hur villkoren är utformade. Exempelvis

a) ett finansiellt instrument kan innehålla en icke-finansiell förpliktelse som måste regleras endast om företaget inte kan lämna utdelning eller lösa in instrumentet. Om företaget endast kan undgå en överföring av kontanter eller annan finansiell tillgång genom att reglera den icke-finansiella förpliktelsen, är det finansiella instrumentet en finansiell skuld.

b) ett finansiellt instrument är en finansiell skuld om det innebär att företaget vid reglering kommer att erlägga antingen

i) kontanter eller annan finansiell tillgång, eller

ii) sina egna aktier vars värde är fastställt till ett betydligt högre värde än värdet på kontanterna eller den andra finansiella tillgången.

Även om företaget inte har en uttrycklig avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång, är värdet på aktieregleringen sådant att företaget kommer att reglera avtalet genom att erlägga kontanter. I alla händelser är ►**M5** ägaren ◄ i praktiken garanterad ett belopp som är minst lika stort som kontantregleringen (se punkt 21).

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkt 16 (b))

21. Ett avtal är inte ett egetkapitalinstrument enbart för att det kan resultera i att företaget erhåller eller erlägger sina egna egetkapitalinstrument. Ett företag kan ha en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse att erhålla eller erlägga ett antal egna aktier eller andra egetkapitalinstrument som varierar så att det verkliga värdet på företagets egna egetkapitalinstrument som ska erhållas eller erläggas motsvarar beloppet för den avtalsenliga rättigheten eller förpliktelsen. En sådan avtalsenlig rättighet eller förpliktelse kan gälla ett fastställt belopp eller ett belopp som varierar, helt eller delvis, till följd av ändringarna av en annan variabel än marknadspriset för företagets egetkapitalinstrument (exempelvis ränta, råvarupris eller pris på ett finansiellt instrument). Två exempel är (a) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 VE ([1]), och (b) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 uns guld. Ett sådant avtal utgör en finansiell skuld för företaget även om företaget måste eller kan reglera den genom att erlägga sina egna egetkapitalinstrument. Det utgör inte ett egetkapitalinstrument eftersom företaget använder ett variabelt antal av sina egna egetkapitalinstrument för att reglera avtalet. Därmed innebär inte avtalet en residual rätt i företagets tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

([1]) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

►M6 22. Med undantag av vad som sägs i punkt 22A är ett avtal som företaget kommer att reglera genom att (erhålla eller) erlägga ett fastställt antal av sina egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång ett egetkapitalinstrument. Exempelvis: ◄ en emitterad aktieoption ett egetkapitalinstrument när det ger motparten rättighet att förvärva ett visst antal av företagets aktier till ett visst pris eller för ett fastställt nominellt belopp för en obligation. Ändringar av ett avtals verkliga värde beroende på variationer i marknadsräntorna som inte påverkar kontantbeloppet eller annan finansiell tillgång som ska erläggas eller erhållas, eller det antal egetkapitalinstrument som ska erläggas eller erhållas vid reglering av avtalet förhindrar inte att avtalet utgör ett egetkapitalinstrument. Eventuell erhållen försäljningslikvid (exempelvis erhållen premie för en utfärdad option eller teckningsoption avseende företagets egna aktier) läggs till direkt i eget kapital. Eventuell erlagd försäljningslikvid (exempelvis en betalning för en köpt option) dras av direkt från eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.

▼M6

22A. Om företagets egetkapitalinstrument som ska erhållas eller erläggas när ett avtal regleras är inlösbara finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B, eller instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16C och 16D, är avtalet en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Detta inkluderar även avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlägga ett fastställt antal av sådana instrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång.

▼B

►M6 23. Med undantag för de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D ger ett avtal som innehåller en förpliktelse för ett företag att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter eller annan finansiell tillgång upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (exempelvis för nuvärdet av terminsåterköpspriset, lösenpriset för optionen eller annat inlösenbelopp). Detta gäller även om avtalet i sig är ett egetkapitalinstrument. Ett exempel ◄ är ett företags förpliktelse enligt ett terminskontrakt att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter. När den finansiella skulden första gången redovisas enligt IAS 39 omklassificeras dess verkliga värde (nuvärdet av inlösenbeloppet) från eget kapital. Därefter värderas den finansiella skulden i enlighet med IAS 39. Om avtalet förfaller utan leverans, omklassificeras det redovisade värdet av den finansiella skulden till eget kapital. Ett företags avtalsenliga förpliktelse att köpa sina egna egetkapitalinstrument ger upphov till en finansiell skuld som motsvarar nuvärdet av inlösenbeloppet även om förpliktelsen att köpa är villkorad av att motparten utnyttjar rätten till inlösen (exempelvis en utfärdad säljoption som ger motparten rätt att sälja ett företags egna egetkapitalinstrument till företaget till ett fastställt pris).

▼B

24. Ett avtal är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld om det ska regleras genom att företaget tillhandahåller eller erhåller ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett variabelt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Som exempel kan nämnas ett avtal enligt vilket företaget ska erlägga 100 av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett kontantbelopp som beräknas motsvara värdet av 100 uns guld.

Villkorade leveransförbehåll

▼M6

25. Ett finansiellt instrument kan innehålla krav på företaget att det ska erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång eller att regleringen ska ske på sådant sätt att instrumenten kommer att utgöra finansiella skulder, beroende på om osäkra framtida händelser som ligger utanför både emittentens och innehavarens kontroll inträffar eller inte inträffar (eller på utfallet av osäkra omständigheter). Exempelvis förändringar av börsindex, konsumentprisindex, ränte- eller beskattningskraven eller av emittentens framtida intäkter, nettoresultat eller skuldsättningsgrad. Emittenten av ett sådant instrument har inte en ovillkorad rättighet att undvika att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (eller att reglera det på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld). Därför utgör det en finansiell skuld för emittenten såvida inte:

a) den del av det villkorade leveransförbehållet som skulle kunna innebära krav på reglering i kontanter eller genom annan finansiell tillgång (eller på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld) inte är genuin,

b) det kan krävas att emittenten skall reglera förpliktelsen via en kontantbetalning eller via annan finansiell tillgång (eller reglera den på annat sätt så att den skulle utgöra en finansiell skuld) endast om emittenten träder i likvidation, eller

c) instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B.

▼B

Regleringsalternativ

26. När ett derivat ger en av parterna ett val för hur instrumentet ska regleras (emittenten eller ►M5 ägaren ◄ kan exempelvis välja att det ska inlösas genom nettobetalning eller genom att aktierna växlas mot kontanter) är det en finansiell tillgång eller en finansiell skuld såvida inte alla alternativ för reglering skulle resultera i att det var ett egetkapitalinstrument.

27. Ett exempel på ett derivat med rätt till val av reglering som utgör en finansiell skuld är en aktieoption vilken emittenten kan besluta ska lösas mot kontanter eller genom att växla de egna aktierna mot kontanter. På motsvarande sätt faller vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster i utbyte mot företagets egna egetkapitalinstrument inom denna standards tillämpningsområde eftersom de kan regleras antingen genom erläggande av den icke-finansiella posten eller genom kontanter eller annat finansiellt instrument (se punkterna 8 till 10). Sådana avtal är finansiella tillgångar eller finansiella skulder och inte egetkapitalinstrument.

▼B

Sammansatta finansiella instrument (se även punkterna VT30–VT35 och exempel 9–12)

28. Emittenten av ett finansiellt instrument som inte är ett derivat ska utvärdera det finansiella instrumentets villkor för att fastställa huruvida det innehåller både en skuld- och en egetkapitaldel. Sådana delar ska klassificeras var för sig som finansiella skulder, finansiella tillgångar eller egetkapitalinstrument enligt punkt 15.

29. Företag särredovisar de delar av ett finansiellt instrument som (a) ger upphov till en finansiell skuld för företaget och (b) är en option, för ►M5 ägaren ◄ av instrumentet, att omvandla skulden till ett egetkapitalinstrument i det emitterande företaget. Ett exempel på ett sammansatt finansiellt instrument är ett konvertibelt skuldinstrument eller liknande instrument, som ►M5 ägaren ◄ kan omvandla till ett visst antal stamaktier i det emitterande företaget. Ur företagets synvinkel består ett sådant instrument av två delar: en finansiell skuld (en avtalsenlig överenskommelse att erlägga kontanter eller en annan finansiell tillgång) och ett egetkapitalinstrument (en köpoption som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att under en angiven tidsperiod kräva att skuldinstrumentet konverteras till ett fastställt antal stamaktier i företaget). Den ekonomiska innebörden av att emittera ett sådant instrument är i stort sett densamma som att samtidigt emittera antingen ett skuldinstrument med rätt till förtida inlösen och fristående teckningsoptioner eller att emittera ett skuldinstrument med frånskiljbara teckningsoptioner. Oavsett vilket alternativ som väljs redovisar företaget skulddelen och egetkapitaldelen var för sig ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄.

30. Klassificeringen av egetkapitaldelen och skulddelen i ett konvertibelt instrument ändras inte när sannolikheten för konvertering ändras, även om en konvertering kommit att framstå som ekonomiskt fördelaktig för vissa ►M5 ägare ◄. ►M5 Ägare ◄ av finansiella instrument agerar inte alltid så som kan förväntas. Agerandet kan exempelvis påverkas av att skattekonsekvenserna skiljer sig åt mellan olika ►M5 ägare ◄. Dessutom kan sannolikheten för konvertering ändras över tiden. Företagets avtalsenliga förpliktelse att lösa in skuldinstrumentet med kontanter kvarstår till dess att skuldinstrumentet upphör genom konvertering till aktier eller förfall eller vid annan transaktion.

31. I IAS 39 behandlas värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Egetkapitalinstrument är instrument som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder. När det ursprungligen redovisade värdet för ett sammansatt finansiellt instrument fördelats på eget kapital- och skulddelar, blir egetkapitaldelen därför det belopp som kvarstår efter att det fastställda värdet av skulddelen dragits av från det verkliga värdet för instrumentet i sin helhet. Värdet av alla slags derivat (exempelvis en köpoption) som är inbäddade i ett sammansatt finansiellt instrument förutom egetkapitaldelen (exempelvis rätten att konvertera till stamaktier) ingår i skulddelen. Summan av de redovisade värdena avseende skulddelen och egetkapitaldelen är alltid lika med det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet i sin helhet när det redovisas för första gången. Uppdelningen och klassificeringen av delarna i ett sammansatt finansiellt instrument ger alltså inte upphov till vare sig vinst eller förlust när det redovisas första gången.

▼B

32. Enligt beskrivningen i punkt 31 fastställer emittenten av ett konvertibelt skuldinstrument först det redovisade värdet för skulddelen genom att beräkna det verkliga värdet för en liknande skuld (inklusive eventuella inbäddade derivat som saknar eget kapitalkännetecken), som saknar rätt till konvertering. Det redovisade värdet på egetkapitalinstrumenten, som motsvaras av rätten att konvertera instrumentet till stamaktier, erhålls därefter genom att det verkliga värdet på det sammansatta finansiella instrumentet som helhet minskas med det verkliga värdet på den finansiella skulden.

Egna aktier (se även punkt VT36)

33. Om ett företag återköper sina egna egetkapitalinstrument ska eget kapital minskas med värdet på dessa instrument (”egna aktier”). Vinst eller förlust avseende köp, försäljning, emission eller inlösen av ett företags egna egetkapitalinstrument ska inte redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Sådana egna aktier kan köpas och innehas av företaget eller andra företag i koncernen. Försäljningslikvid som erläggs eller erhålls ska redovisas direkt mot eget kapital.

34. Innehavet av egna aktier ska särredovisas antingen i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eller i noterna, enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. Enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående,* ska ett företag lämna upplysningar om när det återköper egna egetkapitalinstrument från närstående.

Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (se även punkt VT37)

35. Räntor, utdelningar samt vinster och förluster hänförliga till ett finansiellt instrument eller del därav som utgör en finansiell skuld, ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som intäkt eller kostnad. Utdelningar till ►M5 ägare ◄ av ett egetkapitalinstrument ska redovisas direkt mot eget kapital, med hänsyn tagen till eventuella inkomstskatteeffekter. Transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som en avdragspost från eget kapital, med hänsyn tagen till eventuella skatteeffekter.

36. Avgörande för om räntor, utdelningar, vinster och förluster ska redovisas som intäkt eller kostnad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, är om det finansiella instrumentet till vilket räntorna med mera är hänförliga redovisats som finansiell skuld eller egetkapitalinstrument. Utdelningar på aktier som helt och hållet redovisats som finansiella skulder ska sålunda redovisas som kostnader på samma sätt som räntor på en obligation. På motsvarande sätt ska vinster och förluster som uppkommer i samband med inlösen eller refinansiering av finansiella skulder redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, medan inlösen eller refinansiering av egetkapitalinstrument ska redovisas som förändringar i eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.

37. Normalt uppkommer kostnader när ett företag emitterar eller återköper egna egetkapitalinstrument. Dessa kostnader kan bestå av avgifter för registrering och andra liknande avgifter, arvoden till jurister, revisorer och andra rådgivare, tryckkostnader och stämpelskatt. Transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion redovisas som en avdragspost från eget kapital (med hänsyn tagen till eventuella inkomstskatteeffekter) i den mån de är tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till egetkapitaltransaktionen och som annars hade undvikits. Utgifterna för en egetkapitaltransaktion som dras tillbaka ska redovisas som kostnad.

▼B

38. Transaktionskostnader som avser emission av ett sammansatt finansiellt instrument ska fördelas på skulddelen och egetkapitaldelen proportionellt mot hur emissionslikviden fördelas. Transaktionskostnader som hänför sig till flera transaktioner (exempelvis kostnader för en emission av ett antal aktier kombinerat med en ansökan om börsintroduktion av andra aktier) fördelas mellan de båda transaktionerna på ett sätt som är rationellt och i överensstämmelse med hur andra liknande transaktioner görs.

39. Upplysning ska lämnas separat om beloppet på transaktionskostnader som redovisats som en avdragspost från eget kapital under perioden enligt IAS 1. Beloppet för hänförlig inkomstskatt som redovisats direkt i eget kapital innefattas i det sammanlagda beloppet för aktuell och uppskjuten skatt, som redovisas direkt mot eget kapital och för vilket upplysning lämnas enligt IAS 12, *Inkomstskatter*.

40. Utdelning på aktier som redovisas som kostnad kan redovisas i ►**M5** i rapporten över totalresultat eller i separat resultaträkning (om sådan lämnas) ◄ antingen tillsammans med räntor för övriga skulder eller som en separat post. Utöver kraven i denna standard lämnas även upplysningar om räntor och utdelningar i enlighet med kraven i IAS 1 och IFRS 7. Eftersom den skattemässiga behandlingen kan variera för utdelningar och räntor är det önskvärt att separat upplysning lämnas om dem ►**M5** i rapporten över totalresultat eller i separat resultaträkning (om sådan lämnas) ◄. Upplysningar om skatteeffekter lämnas i enlighet med IAS 12.

41. Vinster och förluster hänförliga till förändringar i det redovisade värdet för en finansiell skuld redovisas som intäkt eller kostnad i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ även när de avser ett instrument som innefattar en residual rätt i ett företags tillgångar i utbyte mot kontanter eller andra finansiella tillgångar (se punkt 18 (b)). Enligt IAS 1 ska företaget i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ lämna separat upplysning om eventuella vinster eller förluster som uppkommit vid omvärderingen av ett sådant instrument om detta har betydelse för att förklara företagets resultat.

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (se även punkterna VT38 och VT39)

42. En finansiell tillgång och en finansiell skuld ska kvittas och redovisas med ett nettobelopp i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast när ett företag

a) för närvarande har en legal rätt att kvitta de redovisade beloppen, och

b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.

Vid redovisning av en överlåtelse av en finansiell tillgång som inte uppfyller kraven för att tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, ska företaget inte kvitta den överlåtna tillgången och den skuld som är knuten till den (se IAS 39, punkt 36).

▼B

43. Denna standard kräver att finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra när detta återspeglar företagets förväntade kassaflöden vid regleringen av två eller flera finansiella instrument. När ett företag har rätt att erhålla eller erlägga ett nettobelopp, och har för avsikt att göra detta, har det i själva verket endast en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Om så inte är fallet, redovisas de finansiella tillgångarna och skulderna var för sig på ett sätt som återspeglar den roll de har som resurser eller förpliktelser för företaget.

44. En kvittning av en redovisad finansiell tillgång mot en redovisad finansiell skuld med redovisning enbart av ett nettobelopp är inte detsamma som ett borttagande av en finansiell tillgång eller finansiell skuld från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄. Även om kvittning inte ger upphov till redovisning av vinst eller förlust, får borttagandet av ett finansiellt instrument från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ inte bara till följd att ett tidigare redovisat instrument tas bort, utan kan också innebära redovisning av en vinst eller en förlust.

45. Låntagarens legala kvittningsrätt, på grund av avtal eller på annan grund, innebär att låntagaren kan reglera eller på annat sätt eliminera en förfallen betalning till en långivare genom att kvitta den mot en betalning från långivaren. Undantagsvis kan en låntagare ha en legal rätt att kvitta en fordran från tredje person mot betalningen till långivaren, förutsatt att det finns ett avtal mellan de tre parterna som tydligt reglerar låntagarens rätt till kvittning. Eftersom kvittningsrätten är en legal rätt, kan de villkor som utgör stöd för kvittningsrätten skilja sig åt från en jurisdiktion till en annan. Det måste därför klargöras vilken lagstiftning som ska tillämpas mellan parterna.

46. Förekomsten av en legal rätt att kvitta en finansiell tillgång mot en finansiell skuld påverkar de rättigheter och förpliktelser som är förknippade med sådana tillgångar och skulder och kan ha en påverkan på hur företaget är exponerat för kredit- och likviditetsrisker. Förekomsten av en rätt att kvitta är dock inte i sig en tillräcklig grund för kvittning. I frånvaro av en avsikt att kvitta eller att samtidigt reglera posterna, påverkas inte storleken på och tidpunkten för företagets framtida kassaflöden. När ett företag har för avsikt att utnyttja sin rätt att kvitta eller att samtidigt reglera posterna, ger en nettoredovisning av tillgången och skulden en bättre bild av storleken på och tidpunkten för de förväntade framtida kassaflödena och av de risker som dessa kassaflöden är exponerade för. Om en av parterna – eller båda – har för avsikt att reglera sina mellanhavanden netto, utan legalt stöd, är inte detta en tillräcklig grund för kvittning eftersom de rättigheter och skyldigheter som är förknippade med de enskilda finansiella tillgångarna och skulderna kvarstår oförändrade.

47. Hur ett företag avser att reglera vissa tillgångar och skulder kan påverkas av etablerad affärssed, de finansiella marknadernas krav och andra omständigheter som begränsar möjligheterna att erlägga ett nettobelopp eller att reglera posterna samtidigt. När ett företag har rätt att kvitta, men inte har för avsikt att utnyttja denna rätt eller att samtidigt reglera posterna, lämnas upplysning om hur detta påverkar exponeringen för kreditrisker i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

▼B

48. Exempel på när två finansiella instrument regleras samtidigt är verksamheten i en clearingorganisation på en organiserad finansiell marknad eller vid en tvåpartstransaktion. De kassaflöden som uppstår i dessa fall motsvaras i själva verket av ett enda nettobelopp och det finns ingen exponering för vare sig kredit- eller likviditetsrisker. Vid andra tillfällen kan ett företag reglera två instrument genom att erhålla och erlägga skilda belopp, varigenom det exponeras för kreditrisken avseende hela tillgången och likviditetsrisken för hela skulden. Sådana riskexponeringar kan vara av betydande storlek även om de är kortvariga. Därför behandlas en avyttring av en finansiell tillgång och en reglering av en finansiell skuld endast som samtidiga om transaktionerna inträffar i samma ögonblick.

49. De förutsättningar för kvittning som anges i punkt 42 är i allmänhet inte uppfyllda och kvittning vanligtvis inte tillämplig när

a) flera olika finansiella instrument används för att efterlikna ett annat finansiellt instrument (ett ”syntetiskt instrument”),

b) finansiella tillgångar och finansiella skulder härrör från finansiella instrument som är exponerade för samma primära risker (exempelvis tillgångar och skulder som ingår i en portfölj med terminskontrakt eller andra derivat), men med olika motparter,

c) finansiella eller andra tillgångar använts som säkerhet för lån där långivaren inte har regressrätt gentemot låntagaren om säkerheten är otillräcklig (lån utan regressrätt),

d) finansiella tillgångar förvaras i depå av en låntagare för att reglera en förpliktelse, men där långivaren inte godkänt överenskommelsen (exempelvis när det gäller medel som har satts av separat för återbetalning av en skuld eller liknande krav), eller

e) ett företag ådragit sig förpliktelser till följd av händelser som ger upphov till förluster, men förväntar sig att kompenseras av en tredje part till följd av ett försäkringsavtal.

50. Ett företag som ingår ett stort antal transaktioner med finansiella instrument med en enskild motpart kan sluta ett ramavtal avseende kvittning med den motparten. Ett sådant avtal innebär att alla finansiella instrument som omfattas av avtalet regleras netto i händelse av utebliven betalning eller vid uppsägning av ett enskilt avtal. Denna typ av avtal är vanligt förekommande bland finansiella institut för att åstadkomma ett skydd i händelse av konkurs eller andra omständigheter som gör att motparten inte kan fullgöra sina förpliktelser. Ett ramavtal för kvittning skapar vanligen en legal kvittningsrätt och påverkar regleringen av enskilda finansiella tillgångar och finansiella skulder endast i händelse av en angiven typ av betalningsinställelse eller andra omständigheter som inte väntas inträffa i den normala affärsverksamheten. Denna typ av ramavtal utgör inte en grund för kvittning om inte båda förutsättningarna i punkt 42 är uppfyllda. När finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av ett ramavtal för kvittning inte kvittas, ska upplysning lämnas om hur detta påverkar företagets exponering för kreditrisk i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

▼B

UPPLYSNINGAR

51–95. [Struken]

▼M8

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼B

96. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 39 (utfärdad i december 2003), inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M6

96A. Enligt *Inlösningsbara finansiella* instrument och *åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1), utfärdad i februari 2008, ska finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D klassificeras som egetkapitalinstrument. Punkterna 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 och AG27 ändrades och punkterna 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A-AG14J och AG29A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också tillämpa de därmed förknippade ändringarna av IAS 1, IAS 39, IFRS 7 och IFRIC 2.

96B. Genom *Inlösningsbara finansiella* instrument och *åtaganden som uppkommer vid likvidation* infördes ett undantag med begränsad räckvidd. Därför ska ett företag inte tillämpa undantaget analogt.

96C. Klassificeringen av instrument enligt detta undantag ska begränsas till redovisningen av dessa instrument enligt IAS 1, IAS 32, IAS 39 och IFRS 7. Instrumentet ska inte betraktas som egetkapitalinstrument enligt andra riktlinjer, till exempel IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

▼B

97. Standarden ska tillämpas retroaktivt.

▼M5

97A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 40. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

97B. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkt 4 (c) ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period**.

▼M6

97C. När ändringarna i punkt 96A tillämpas ska ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part i separata delar så att optionen och skulden särredovisas. Även om skulddelen inte längre är utestående skulle retroaktiv tillämpning av dessa ändringar i IAS 32 innebära att dela upp två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntejusteringen för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Således behöver ett företag inte göra denna uppdelning om skulddelen inte längre är utestående vid den tidpunkt då ändringarna tillämpas.

▼M8

97D. Punkt 4 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 3 i IFRS 7, punkt 1 i IAS 28 och punkt 1 i IAS 31 från maj 2008 för denna tidigare period. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

▼M21

97E. Punkterna 11 och 16 ändrades genom *Klassificering av teckningsrätter* utfärdad i oktober 2009. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 februari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

98. Standarden ersätter IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, som omarbetades år 2000 ([1]).

99. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-5, *Klassificering av finansiella instrument – villkorade leveransförbehåll*.

b) SIC-16, *Återköp av egetkapitalinstrument.*

c) SIC-17, *Redovisning av kostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument*.

100. Denna standard upphäver utkastet till tolkningen SIC-D34, *Financial Instruments –Instruments or Rights Redeemable by the Holder, (”Finansiella instrument – instrument eller rättigheter inlösningsbara för* ►**M5** *ägare* ◄*”).*

Bilaga

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

VT1. I denna vägledning förklaras tillämpningen av vissa aspekter av standarden.

([1]) I augusti 2005 överförde IASB alla upplysningar avseende finansiella instrument till IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

▼B

VT2. Standarden behandlar inte när ett finansiellt instrument ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller hur det ska värderas. Krav rörande redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder återfinns i IAS 39.

DEFINITIONER (PUNKTERNA 11–14)

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

VT3. Kontanter utgör en finansiell tillgång eftersom kontanter representerar betalningsmedel och följaktligen utgör den grund utifrån vilken alla transaktioner mäts och redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgodohavande i bank eller annan liknande inrättning utgör en finansiell tillgång eftersom det representerar en avtalsenlig rätt för kunden att erhålla kontanter eller att ställa ut en check eller motsvarande instrument mot tillgodohavandet för att reglera en finansiell skuld till en långivare.

VT4. Vanliga exempel på finansiella tillgångar som representerar avtalsenliga rättigheter att erhålla kontanter i framtiden och motsvarande finansiella skulder som representerar avtalsenliga förpliktelser att betala kontanter i framtiden är

a) kundfordringar och leverantörskrediter,

b) kortfristiga värdepapper som fordringar respektive skulder,

c) lånefordringar och låneskulder, och

d) obligationsfordringar och obligationsskulder.

I samtliga fall motsvaras den ena partens avtalsenliga rätt att erhålla (eller förpliktelse att betala) kontanter av den andra partens förpliktelse att betala (eller rätt att erhålla kontanter).

VT5. Andra slag av finansiella instrument kännetecknas av att den finansiella tillgång som erhålls eller överlämnas är något annat än kontanter. Om en växelskuld, exempelvis, ska regleras med statsobligationer, har ►M5 ägaren ◄ en avtalsenlig rätt att erhålla och emittenten en avtalsenlig förpliktelse att leverera statsobligationer och inte kontanter. Obligationerna utgör en finansiell tillgång eftersom de representerar en förpliktelse från staten att betala kontanter. Växeln utgör därför en finansiell tillgång för ►M5 ägaren ◄ och en finansiell skuld för emittenten.

VT6. ”Eviga” skuldinstrument, ibland kallade ”perpetualer”, ger i normalfallet ►M5 ägaren ◄ en avtalsenlig rätt att erhålla räntebetalningar vid fastställda tidpunkter i en obestämbar framtid och där det antingen inte finns någon rätt till återbetalning av det nominella beloppet eller rätten till återbetalning har villkor som gör att återbetalningen av det nominella beloppet antingen är osannolik eller ligger mycket långt fram i tiden. Exempelvis kan ett företag emittera ett skuldinstrument med årliga, eviga räntebetalningar på 8 procent beräknat på ett nominellt belopp om 1 000 VE ([1]). Om 8 procent är marknadsräntan vid emissionstidpunkten påtar sig emittenten en avtalsenlig förpliktelse att betala räntor i framtiden vars verkliga värde (nuvärde) är 1 000. ►M5 Ägaren ◄ av instrumentet har en finansiell tillgång och emittenten har en finansiell skuld.

([1]) I denna vägledning anges monetära enheter i ”valutaenheter” (VE).

▼B

VT7. En avtalsenlig rätt eller avtalsenlig förpliktelse att erhålla, erlägga eller byta finansiella instrument är i sig själv ett finansiellt instrument. En kedja av avtalsenliga rätter eller avtalsenliga förpliktelser uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument om det i slutänden leder till erhållande eller betalning av likvida medel eller till förvärv eller emission av ett egetkapitalinstrument.

VT8. Möjligheten att utöva en avtalsenlig rätt eller skyldigheten att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse kan antingen vara ovillkorad eller beroende av att en framtida händelse inträffar. Ett exempel är en finansiell garanti som ger långivaren en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter från garanten och en motsvarande skyldighet för garanten att betala till långivaren om låntagaren inte fullgör sina åtaganden. Den avtalsenliga rätten och skyldigheten existerar, eftersom en händelse inträffat (att garantiavtalet ingicks), även om långivarens möjlighet att utnyttja sin rättighet och garantens skyldighet att fullgöra sin förpliktelse båda är beroende av att en framtida händelse inträffar eller inte, nämligen låntagarens underlåtenhet att betala. En villkorad rättighet och förpliktelse omfattas av definitionen av en finansiell tillgång och finansiell skuld, även om sådana tillgångar och skulder inte alltid redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄. Vissa av dessa villkorade rättigheter och förpliktelser kan vara försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.

VT9. Enligt IAS 17, *Leasingavtal,* betraktas ett finansiellt leasingavtal i första hand som en rätt för leasegivaren att erhålla, och en förpliktelse för leasetagaren att betala, ett antal belopp som i stort sett motsvarar summan av räntor och amorteringar under ett låneavtal. Leasegivaren redovisar därför en finansiell fordran och inte den tillgång som leasingavtalet avser. Ett operationellt leasingavtal, å andra sidan, betraktas i första hand som ett ännu inte fullföljt avtal enligt vilket leasegivaren är skyldig att tillhandahålla en tillgång en viss tid i utbyte mot en ersättning som kan jämföras med betalning för en tjänst. Leasegivaren fortsätter att redovisa den tillgång som avtalet avser och inte de betalningar som kan påräknas i framtiden. Följaktligen anses ett finansiellt leasingavtal utgöra ett finansiellt instrument till skillnad från ett operationellt leasingavtal (med undantag för leaseavgifter som förfallit till betalning).

VT10. Materiella tillgångar (såsom lager, maskiner och fastigheter), leasade tillgångar samt immateriella tillgångar (såsom patent och varumärken) är inte finansiella tillgångar. Kontroll över sådana materiella och immateriella tillgångar skapar möjligheter att erhålla framtida inbetalningar eller en annan finansiell tillgång, men ger inte upphov till en omedelbar rättighet att erhålla kontanta medel eller en annan finansiell tillgång.

VT11. Tillgångar (såsom förutbetalda kostnader) där den framtida ekonomiska nyttan utgörs av leveranser av varor eller tjänster snarare än av en rätt att erhålla kontanter eller andra finansiella tillgångar, utgör inte finansiella tillgångar. På motsvarande sätt utgör förutbetalda intäkter och flertalet garantiavsättningar inte finansiella skulder, eftersom utflödet av ekonomiska resurser utgörs av leveranser av varor eller tjänster och inte är en avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller en annan finansiell tillgång.

▼B

VT12. Skulder eller tillgångar som inte är avtalsenliga (såsom inkomstskatter, som uppkommer som följd av statliga bestämmelser) utgör inte finansiella skulder eller finansiella tillgångar. Redovisning av inkomstskatter behandlas i IAS 12. På motsvarande sätt uppkommer inte informella förpliktelser, enligt definition i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, ur avtal och är inte finansiella skulder.

Egetkapitalinstrument

▼M6

AG13. Exempel på egetkapitalinstrument är ej inlösbara stamaktier, vissa inlösbara instrument (se punkterna 16A och 16B), vissa instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part (se punkterna 16C och 16D), vissa typer av preferensaktier (se punkterna AG25 och AG26) samt teckningsoptioner eller utställda köpoptioner som ger innehavaren möjlighet att teckna sig för eller köpa ett fastställt antal av ej inlösbara stamaktier i emittenten i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Ett företags förpliktelser att emittera eller köpa ett fastställt antal av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Om ett sådant avtal innehåller en förpliktelse för företaget att erlägga ett kontantbelopp eller annan finansiell tillgång (med undantag för avtal som klassificeras som eget kapital enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D), ger det dock också upphov till en skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (se punkt AG27 a). En emittent av ej inlösbara stamaktier påtar sig en skuld när emittenten formellt vidtar en åtgärd för att betala ut utdelning och blir juridiskt förpliktigad till aktieägarna att göra detta. Detta kan vara fallet efter beslut om en utdelning eller likvidation där tillgångarna efter reglering av skulder kommer att överföras till aktieägarna.

AG14. En köpt köpoption eller annat liknande avtal som förvärvats av ett företag och som ger företaget rätt återköpa ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot att det erlägger ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är inte en finansiell tillgång för företaget (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). I stället dras eventuell ersättning som erläggs för sådant avtal av från eget kapital.

Den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser (punkterna 16A(b) och 16C(b))

AG14A. Punkterna 16A och 16C innebär bland annat att finansiella instrument tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

AG14B. När ett företag bedömer om ett instrument tillhör den underordnade klassen bedömer det instrumentets anspråk vid likvidation som om det skulle likvideras vid den tidpunkt då instrumentet klassificeras. Ett företag ska se över klassificeringen om relevanta omständigheter förändras. Om ett företag till exempel utfärdar eller löser in ett annat finansiellt instrument kan detta påverka om instrumentet i fråga tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

▼M6

AG14C. Ett instrument som ger preferensrätt vid likvidation av företaget är inte ett instrument som berättigar till en proportionell andel av företagets nettotillgångar. Ett instrument ger till exempel preferensrätt vid likvidation om det berättigar innehavaren till en fastställd utdelning vid likvidation, förutom till en andel av företagets nettotillgångar, när andra instrument i den underordnade klassen som ger rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar inte ger samma rätt vid likvidation.

AG14D. Om ett företag bara har en klass finansiella instrument ska denna klass behandlas som om den vore underordnad alla andra klasser.

Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd (punkt 16A(e))

AG14E. Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd ska huvudsakligen basera sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd. Resultatet och förändringen av redovisade nettotillgångar ska värderas i enlighet med relevanta standarder.

Transaktioner som inte görs av innehavaren av ett instrument i egenskap av ägare till företaget (punkterna 16A och 16C)

AG14F. Innehavaren av ett inlösbart finansiellt instrument eller ett instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part kan göra transaktioner med företaget i en annan egenskap än som ägare. Innehavaren av ett instrument kan till exempel också vara anställd i företaget. Vid bedömning av om instrumentet ska klassificeras som eget kapital enligt punkt 16A eller punkt 16C ska endast kassaflödena och de avtalsvillkor för instrumentet som berör innehavaren av instrumentet som ägare till företaget beaktas.

AG14G. Ett exempel är ett kommanditbolag med kommanditdelägare och komplementärer. En del komplementärer kan gå i borgen för företaget och få ersättning för detta. I sådana situationer avser borgensförbindelsen och de därmed förknippade kassaflödena innehavarna av instrumenten i deras roll som borgensmän och inte i deras roll som ägare till företaget. Därför medför inte en sådan borgensförbindelse och de därmed förknippade kassaflödena att komplementärerna betraktas som underordnade kommanditdelägarna och beaktas inte vid bedömning av om avtalsvillkoren för kommanditbolagets instrument och komplementärernas instrument är identiska.

AG14H. Ett annat exempel är ett vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av tillhandahållna tjänster eller genererade affärer under innevarande och tidigare år. Sådana arrangemang är transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av icke ägare och ska inte beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C. Vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av det nominella värdet av deras instrument i förhållande till andra i klassen utgör dock transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av ägare och ska beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C.

▼M6

AG14I. Kassaflödena och avtalsvillkoren för en transaktion mellan innehavaren av instrumentet (i egenskap av icke ägare) och emittenten måste vara likvärdiga som vid en motsvarande transaktion som kan göras mellan någon som inte innehar instrumentet och emittenten.

Inga andra finansiella instrument eller avtal med totala kassaflöden som i betydande omfattning begränsar eller fastställer residualavkastningen till innehavaren av instrumentet (punkterna 16B och 16D)

AG14J. En förutsättning för att ett finansiellt instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C ska klassificeras som eget kapital är att företaget inte har några andra finansiella instrument eller avtal som har a) totala kassaflöden som i betydande omfattning baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar och b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen. Nedanstående instrument kan sannolikt inte hindra att instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C klassificeras som eget kapital när avtal om dem ingås på normala affärsmässiga villkor mellan parter som är oberoende av varandra:

a) Instrument med totala kassaflöden som i huvudsak baserar sig på vissa tillgångar i företaget.

b) Instrument med totala kassaflöden som baserar sig på en andel av intäkterna.

c) Avtal som har utformats för att belöna enskilda anställda för tillhandahållna tjänster.

d) Avtal som innebär att en obetydlig andel av vinsten ska utbetalas som betalning för tjänster eller varor.

▼B

Derivat

VT15. Finansiella instrument omfattar primära instrument (såsom kundfordringar, leverantörsskulder och egetkapitalinstrument) och derivatinstrument (såsom finansiella optioner, terminskontrakt samt ränte- och valutaswappar). Finansiella derivat uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument och omfattas därmed av denna standards tillämpningsområde.

VT16. Finansiella derivat ger upphov till rättigheter och skyldigheter som innebär att en eller flera av de finansiella risker som finns i ett underliggande primärt instrument överförs mellan de parter som ställt ut respektive förvärvat derivatet. När ett derivat, som utgör ett finansiellt instrument, ingås får den ena parten en avtalsenlig rätt att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. Derivat medför i allmänhet ([1]) inte att det primära finansiella instrumentet överlåts när derivatet utfärdas. Denna äganderätt överlåts heller inte nödvändigtvis när derivatet förfaller. Vissa instrument innehåller både en rätt och en skyldighet att byta. Eftersom villkoren för bytet fastställs när avtalet ingås kan villkoren bli antingen förmånliga eller oförmånliga beroende på hur priserna på de finansiella marknaderna utvecklas.

([1]) Detta gäller för de flesta men inte alla derivat, exempelvis byts vid vissa ränteswappar i olika valutor kapitalbeloppet vid avtalets ingående (och byts tillbaka vid förfall).

▼B

VT17. En köp- eller säljoption att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder (det vill säga finansiella instrument förutom ett företags egna egetkapitalinstrument) ger ►M5 ägaren ◄ en rätt att erhålla möjliga ekonomiska fördelar till följd av ändringar i det verkliga värdet för det underliggande finansiella instrumentet. På motsvarande sätt förpliktar sig den som ställer ut en option att antingen avstå från framtida ekonomiska fördelar eller att drabbas av möjliga ekonomiska förluster till följd av ändringar i det underliggande finansiella instrumentets verkliga värde. Den avtalsenliga rätt som ►M5 ägaren ◄ har, och den skyldighet som utställaren har, uppfyller kraven på en finansiell tillgång respektive en finansiell skuld. Det finansiella instrument som ett optionsavtal hänför sig till kan vara vilket slag av finansiell tillgång som helst, inklusive aktier i andra företag och räntebärande instrument. Utfärdaren av en option kan ha åtagit sig att ge ut ett skuldinstrument snarare än att överföra en finansiell tillgång, men det underliggande instrumentet utgör en finansiell tillgång för ►M5 ägaren ◄ om optionen utnyttjas. ►M5 Optionsägaren ◄ rätt att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig fördelaktiga och utställarens skyldighet att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig ofördelaktiga, skiljer sig från den underliggande finansiella tillgång som byts när optionen utnyttjas. Karaktären på ►M5 ägarens ◄ rättigheter och utfärdarens skyldigheter påverkas inte av sannolikheten att optionen kommer att utnyttjas.

VT18. Ett annat exempel på ett derivat är ett terminskontrakt som löper på sex månader, där den ena parten (köparen) åtar sig att leverera 1 000 000 VE i utbyte mot statsobligationer med ett nominellt värde på 1 000 000 VE och där den andra parten (säljaren) åtar sig att leverera statsobligationer med ett nominellt värde på 1 000 000 VE i utbyte mot 1 000 000 VE i kontanter. Under löptiden (de sex månaderna) har parterna en avtalsenlig rätt respektive en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella instrument. Om marknadspriset för statsobligationerna stiger över 1 000 000 VE är villkoren fördelaktiga för köparen och ofördelaktiga för säljaren. Om marknadspriset sjunker är effekten den motsatta. Köparen har en avtalsenlig rätt (en finansiell tillgång) som liknar den rätt som gäller för innehav av en köpoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den skyldighet som uppkommer vid utställandet av en säljoption. Säljaren har en avtalsenlig rättighet (en finansiell tillgång) liknande den rättighet som uppkommer vid innehav av en säljoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den förpliktelse som uppkommer vid utställandet av en köpoption. På samma sätt som gäller för optioner utgör dessa avtalsenliga rättigheter och förpliktelser finansiella tillgångar och finansiella skulder skilda från de underliggande finansiella instrumenten (statsobligationerna och kontanterna). Båda parter i ett terminskontrakt har en förpliktelse att agera vid överenskommen tidpunkt, men en option resulterar i leverans endast när ►M5 ägaren ◄ av optionen väljer att utnyttja den.

VT19. Många andra typer av derivat ger upphov till rättigheter eller skyldigheter att genomföra ett byte som ränte- och valutaswappar, räntecaps, räntecollars och räntefloors, låneåtaganden, NIF (note issuance facilities) och remburser. Ett avtal om en ränteswap kan uppfattas som en variant av ett terminskontrakt där parterna kommer överens om att byta ett antal kontantbelopp med varandra, det ena beräknat med

▼B

utgångspunkt från rörliga räntor och det andra med utgångspunkt från fasta räntor. Terminskontrakt kan vara antingen standardiserade och marknadsnoterade eller skräddarsydda (så kallade OTC-avtal) beroende på parternas önskemål.

Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella resurser (punkterna 8–10)

VT20. Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella resurser uppfyller inte definitionen av ett finansiellt instrument eftersom den avtalsenliga rätt som den ena parten har att erhålla en icke-finansiell tillgång eller tjänst eller den motsvarande skyldigheten hos den andra parten ger upphov till en rättighet eller förpliktelse hos någondera parten att erhålla, leverera eller byta en finansiell tillgång. Exempelvis är inte avtal som innebär att reglering endast kan ske genom leverans av en icke-finansiell tillgång (exempelvis en option, en standardiserad termin eller ett terminskontrakt rörande silver) finansiella instrument. Det innebär att många råvaruavtal inte utgör finansiella instrument. Vissa avtal är utformade som, och handlas på samma sätt som, derivat. Ett terminskontrakt avseende råvaror kan sålunda köpas och säljas för kontanter eftersom det är noterat på en börs och kan omsättas många gånger före förfall. De som köper och säljer avtalet handlar emellertid med den underliggande varan. Trots att det är möjligt och enkelt att köpa och sälja ett råvaruavtal för kontanter och trots att det är möjligt att lösa avtalet genom betalning med kontanter, kvarstår att avtalet inte utgör ett finansiellt instrument. Icke desto mindre omfattas dock vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan nettoregleras eller genom att byta finansiella instrument, eller i vilka den icke-finansiella posten enkelt kan omvandlas till kontanter, av denna standards tillämpningsområde som om de vore finansiella instrument (se punkt 8).

VT21. Ett avtal som innebär att man erhåller eller levererar fysiska varor ger inte upphov till en finansiell tillgång hos den ena parten och en finansiell skuld hos den andre såvida inte betalningen är senarelagd i förhållande till den fysiska leveransen. Det är fallet med köp eller försäljning av varor på kredit.

VT22. Vissa avtal avser råvaror men regleras inte genom att en råvara erhålls eller levereras. Regleringen sker i stället genom kontantbetalning enligt en formel som angivits i avtalet och inte genom betalning av ett fastställt belopp. Exempelvis kan det nominella värdet av en obligation fastställas genom att marknadspriset på olja vid obligationens förfallodag multipliceras med en förutbestämd kvantitet olja. Det nominella beloppet är knutet till prisutvecklingen på en råvara men regleras med kontanter. Ett sådant avtal utgör ett finansiellt instrument.

VT23. Definitionen av ett finansiellt instrument omfattar också ett avtal som ger upphov till en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld utöver en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Sådana finansiella instrument ger vanligen den ena parten en option att byta en finansiell tillgång mot en icke-finansiell tillgång. Exempelvis kan en obligation som är knuten till olja ge ►M5 ägaren ◄ en rätt att

▼B

erhålla en serie av fasträntebetalningar och ett fastställt kontantbelopp vid förfallotidpunkten med en option att byta ut det nominella beloppet mot en viss kvantitet olja. Intresset för att utnyttja denna option växlar över tiden beroende på hur oljans verkliga värde utvecklas i förhållande till hur utbytesförhållandet mellan olja och kontanter är reglerat i obligationen. Huruvida ►M5 ägaren ◄ av obligationen har för avsikt att utnyttja optionen eller ej påverkar inte bedömningen. ►M5 Ägarens ◄ finansiella tillgång och emittentens finansiella skuld innebär att obligationen är ett finansiellt instrument oberoende av de andra tillgångar och skulder som också tillskapas.

VT24. [Struken]

KLASSIFICERING

Skulder och eget kapital (punkterna 15–27)

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkterna 17–20)

VT25. Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de villkor som gäller för aktien för att avgöra om de motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt eller när ►M5 ägaren ◄ så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en förpliktelse att överföra finansiella tillgångar till ►M5 ägaren ◄. Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga medel ändrar inte detta förhållande. Att emittenten har en option att lösa in aktien mot kontanter medför inte att aktien är en finansiell skuld eftersom emittenten inte har en befintlig förpliktelse att överlåta finansiella tillgångar till aktieägarna. I detta fall bestäms inlösen av aktien enbart av emittenten. En förpliktelse kan emellertid uppstå när emittenten utnyttjar sin option, vanligen genom att formellt meddela aktieägarna att han har för avsikt att begära inlösen.

VT26. Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga villkor som fastställts. Klassificeringen är beroende på bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om utdelningar till innehavarna bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som eget kapital oberoende av om utdelningen är kumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis

a) om utdelningar skett under en längre tidsperiod,

b) en avsikt att betala utdelning i framtiden,

c) en möjlig negativ inverkan på kursen på emittentens stamaktier om utdelning ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),

d) storleken på emittentens reserver,

▼B

e) en emittents förväntade resultat för en period, eller

f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkterna 21–24)

▼M6

VT27. Följande exempel visar hur olika typer av avtal avseende ett företags egna egetkapitalinstrument klassificeras:

a) Ett avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlägga ett fastställt antal av dess egna aktier och inte erhålla någon framtida ersättning eller byta ett fastställt antal av dess egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Därmed läggs eller dras eventuell ersättning som erhålls eller erläggs för sådant avtal direkt till eller från eget kapital. Ett exempel är en utfärdad aktieoption som ger motparten rätt att köpa ett fastställt antal av företagets aktier mot ett fastställt kontantbelopp. Om avtalet kräver att företaget köper (löser in) sina egna aktier mot kontanter eller annan finansiell tillgång till ett fastställt eller fastställbart datum eller vid anmodan, redovisar dock företaget också en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (med undantag av instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är ett företags förpliktelse enligt att terminsavtal att återköpa ett fastställt antal av sina egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp.

b) Ett företags förpliktelse att köpa sina egna aktier för kontanter ger upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet även om antalet aktier som företaget är förpliktigat att återköpa inte är fastställt eller om förpliktelsen är villkorad av att motparten utnyttjar en rätt till inlösen (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel på en villkorad förpliktelse är en utfärdad option som kräver att företaget återköper sina egna aktier för kontanter om motparten utnyttjar optionen.

c) Ett avtal som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om kontantbeloppet eller annan finansiell tillgång som ska erhållas eller levereras baseras på ändringar i marknadspriset på företagets egna aktier (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är en aktieoption som nettoregleras med kontanter.

▼B

d) Ett avtal som kommer att regleras med ett variabelt antal av företagets egna aktier vars värde motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel (exempelvis ett råvarupris) är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Ett exempel är en utfärdad option att köpa guld som, om den utnyttjas, regleras netto med företagets egna instrument genom

▼B

att företaget levererar så många av dessa egetkapitalinstrument som motsvarar värdet på optionsavtalet. Ett sådant avtal är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om den underliggande variabeln är företagets egen aktiekurs snarare än guld. På motsvarande sätt är ett avtal som kommer att regleras med ett fastställt antal av företagets egna aktier, men de rättigheter som är knutna till dessa aktier varierar så att deras värde vid avtalsregleringen motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel, en finansiell tillgång eller en finansiell skuld.

Villkorade leveransförbehåll (punkt 25)

VT28. Punkt 25 kräver att om en del av ett avtal med villkorade leveransförbehåll som kan kräva reglering med kontanter eller annan finansiell tillgång (eller på annat sätt som skulle leda till att instrumentet är en finansiell skuld) inte är genuin påverkar inte det leveransförbehållet klassificeringen av ett finansiellt instrument. Sålunda är ett avtal som kräver reglering i kontanter eller med ett variabelt antal av företagets egna aktier endast om en viss händelse som är ytterst sällsynt, väldigt ovanlig och osannolikt inträffar ett egetkapitalinstrument. På motsvarande sätt kan en reglering med ett fastställt antal av ett företags aktier vara avtalsenligt utesluten under förhållanden som ligger bortom företagets kontroll, men om dessa förhållanden inte har någon verklig möjlighet att uppkomma, är det korrekt att klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Koncernredovisningens principer

VT29. I koncernredovisningen redovisas ►**M11** innehav utan bestämmandeinflytande ◄ i dotterföretag i enlighet med IAS 1 och IAS 27. Vid klassificering av ett finansiellt instrument (eller del av det) i koncernredovisningen beaktar ett företag alla villkor och bestämmelser som avtalats mellan företagen i koncernen och ►**M5** ägare ◄ av instrumentet när det bedömer om koncernen som helhet har en förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång avseende instrumentet eller att reglera det på ett sätt som leder till att det klassificeras som skuld. När ett dotterföretag i en koncern emitterar ett finansiellt instrument och ett moderföretag eller annat koncernföretag avtalar ytterligare villkor direkt med innehavarna av instrumentet (exempelvis en garanti) kan koncernen sakna möjlighet att bestämma över utdelningar eller inlösen. Även om dotterföretaget kan klassificera instrumentet korrekt utan att beakta dessa ytterligare villkor i sina enskilda finansiella rapporter, beaktas effekten av andra avtal mellan koncernföretag och innehavarna av instrumentet för att säkerställa att koncernredovisningen återspeglar de avtal och transaktioner som koncernen sedd som helhet har ingått. I den mån det finns en sådan förpliktelse eller ett sådant leveransförbehåll, klassificeras instrumentet (eller den del av det som omfattas av förpliktelsen) som en finansiell skuld i koncernredovisningen.

▼M6

AG29A. Vissa typer av instrument som medför en avtalsenlig förpliktelse för företaget klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificering enligt dessa punkter är ett undantag från de principer som annars tillämpas vid klassificering av instrument i denna standard. Detta undantag avser

▼M6

inte klassificering av innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen. Således klassificeras instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt antingen punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i enskilda eller separata finansiella rapporter som är innehav utan bestämmande inflytande som skulder i koncernredovisningen.

▼B

Sammansatta finansiella instrument (punkterna 28–32)

VT30. Punkt 28 gäller endast emittenter av sammansatta finansiella instrument som inte är derivat. Punkt 28 behandlar inte hur ►M5 ägaren ◄ ska redovisa sammansatta finansiella instrument. IAS 39 behandlar uppdelning av inbäddade derivat sett från ►M5 ägarens ◄ perspektiv av sammansatta finansiella instrument som innehåller skuld- och egetkapitaldelar.

VT31. En vanlig form av sammansatta finansiella instrument är konvertibla skuldinstrument, det vill säga skuldinstrument kombinerade med en option att omvandla skuldinstrumentet till aktier utgivna av emittenten och som inte har några andra inbäddade derivat. Enligt punkt 28 ska emittenten av ett sådant instrument redovisa skulddelen och egetkapitaldelen var för sig ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄ från och med när instrumentet redovisas för första gången, enligt nedan:

a) Emittentens förpliktelse att genomföra överenskomna räntebetalningar och amorteringar är en finansiell skuld som kvarstår så länge som instrumentet inte konverterats. Skuldinstrumentets verkliga värde när det redovisas för första gången utgörs av nuvärdet av de framtida betalningarna som är hänförliga till skuldinstrumentet. Diskonteringsräntan utgörs av marknadsräntan vid emissionstidpunkten för skuldinstrument med jämförbar kreditvärdighet, lika stora kassaflöden och med likartade avtalsvillkor men utan konverteringsrätt.

b) Egetkapitalinstrumentet utgörs av en inbyggd optionsrätt att omvandla skuldinstrumentet till aktier utgivna av emittenten. Optionens verkliga värde består av tidsvärde och realvärde. Denna option har ett värde vid det första redovisningstillfället även om den saknar realvärde.

VT32. Vid konvertering av ett konvertibelt instrument vid förfall tar företaget bort skulddelen från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och redovisar den under eget kapital. Den ursprungliga egetkapitaldelen kvarstår som eget kapital (även om den kan överföras från en post under eget kapital till en annan). Det blir ingen vinst eller förlust vid konvertering vid förfall.

VT33. När ett företag avvecklar ett konvertibelt instrument före förfall via förtida inlösen eller återköp i vilket de ursprungliga konverteringsrätterna är oförändrade, fördelar företaget den erlagda ersättningen och eventuella transaktionskostnader för återköpet eller inlösen på instrumentets skuld- och egetkapitaldelar per transaktionsdagen. Den metod som används vid fördelning av erlagd ersättning och transaktionskostnader på de separata komponenterna är i linje med den som används i den ursprungliga fördelningen på de separata delarna i den ersättning som företaget erhöll när det konvertibla instrumentet emitterades, i enlighet med punkterna 28–32.

VT34. När fördelningen av ersättning är utförd, behandlas eventuell vinst eller förlust som blivit följden i enlighet med redovisningsprinciper som är tillämpliga på den hänförliga delen, enligt nedan

a) det belopp avseende vinst eller förlust som är hänförligt till skulddelen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, och

b) det belopp avseende ersättning som är hänförligt till egetkapitaldelen redovisas mot eget kapital.

▼B

VT35. Ett företag kan ändra villkoren för ett konvertibelt instrument och uppmuntra förtida konvertering, exempelvis genom att erbjuda en mer förmånlig konverteringskurs eller erlägga ytterligare ersättning i händelse av konvertering före ett visst datum. Skillnaden, per det datum villkoren ändras, mellan det verkliga värdet för den ersättning som ►M5 ägaren ◄ erhåller vid konvertering av instrumentet enligt de ändrade villkoren och det verkliga värdet för den ersättning som ►M5 ägaren ◄ hade erhållit enligt de ursprungliga villkoren redovisas som en förlust i resultaträkningen.

Egna aktier (punkterna 33 och 34)

VT36. Ett företags egna egetkapitalinstrument redovisas inte som en finansiell tillgång oavsett av vilken anledning de återköps. Punkt 33 kräver att ett företag som återköper sina egetkapitalinstrument drar av dessa egetkapitalinstrument från eget kapital. Men när ett företag innehar egna aktier å annans vägnar, exempelvis ett finansiellt institut som innehar egna aktier å en kunds vägnar, råder ett förmedlingsförhållande och följden blir att ett dessa innehav inte innefattas i företagets ►M5 rapport över finansiell ställning ◄.

Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (punkterna 35–41)

VT37. Följande exempel illustrerar tillämpningen av punkt 35 på ett sammansatt finansiellt instrument. Antag att en preferensaktie som saknar rätt till kumulativ utdelning innebär en obligatorisk inlösen mot kontanter om fem år men att utdelning betalas ut enligt företagets gottfinnande före inlösendatum. Ett sådant instrument är ett sammansatt finansiellt instrument där skulddelen är nuvärdet av inlösenbeloppet. Förändringen i nuvärdet för denna del redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och klassificeras som räntekostnad. Eventuell betald utdelning är hänförlig till egetkapitaldelen och redovisas därmed som en vinstutdelning. En liknande behandling skulle tillämpas om det inte var tvingande inlösen utan ►M5 ägaren ◄ hade en option, eller om aktien var tvingande konvertibel som kan lösas in till ett variabelt antal stamaktier beräknade att motsvara ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på förändringar i en underliggande variabel (exempelvis en råvara). Om obetalda utdelningar läggs till inlösenbeloppet är dock hela instrumentet en skuld. I ett sådant fall klassificeras eventuell utdelning som en räntekostnad.

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (punkterna 42–50)

VT38. För att kvitta en finansiell tillgång och en finansiell skuld måste ett företag ha en gällande juridisk rättighet, som kan hävdas i en domstol, att kvitta de redovisade beloppen. Ett företag kan ha en villkorad rätt att kvitta redovisade belopp, såsom i ett ramavtal eller i vissa former av lån där långivaren saknar regressrätt gentemot låntagaren, men sådana rättigheter kan endast göra gällande i en domstol om någon framtida händelse inträffar, vanligen att motparten ställer in betalningarna. Sålunda uppfyller ett sådant avtal inte villkoren för kvittning.

VT39. Standarden innehåller inte villkor för särskild behandling av så kallade ”syntetiska instrument”, som är grupper med separata finansiella instrument som förvärvats och innehas i syfte att efterlikna ett annat instrument. Exempelvis blir kombinationen av en långfristig skuld till rörlig ränta och en ränteswap med mottagande av rörliga betalningar och erläggande av fasta betalningar, en syntetisk långfristig skuld med

▼B

fast ränta. Var och ett av de enskilda finansiella instrument som tillsammans utgör ett ”syntetiskt instrument” innebär en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse med egna villkor, som var och en kan överlåtas eller regleras separat. Varje finansiellt instrument är exponerat för risker som kan skilja sig från de risker för vilka andra finansiella instrument är exponerade. Följaktligen gäller att om ett finansiellt instrument i ett ”syntetiskt instrument” utgör en tillgång och en annan utgör en skuld, ska de inte kvittas och nettoredovisas ►M5 i ett företags rapport över finansiell ställning ◄, såvida de inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42.

UPPLYSNINGAR

Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (punkt 94 (f))

VT40. [Struken]

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 33

Resultat per aktie

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag ska beräkna och redovisa resultat per aktie på ett sätt som förbättrar möjligheterna att jämföra olika företag under en rapportperiod och att jämföra olika rapportperioder för ett och samma företag. Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av de olika principer företag kan använda när de fastställer vad som är ”resultat”, förbättras redovisningen om antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt. I första hand beskriver standarden hur företag ska beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Standarden ska tillämpas på

a) separata eller enskilda finansiella rapporter från ett företag

i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad, och

b) koncernredovisningar i koncerner med moderföretag

i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad.

3. Ett företag som lämnar upplysning om resultat per aktie ska beräkna och lämna upplysning om resultat per aktie enligt denna standard.

4. När ett företag upprättar både koncernredovisning och separata finansiella rapporter i enlighet med IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter,* behöver de upplysningar som krävs enligt denna standard endast redovisas utifrån koncerninformationen. Ett företag som väljer att lämna upplysning om resultat per aktie baserat på företagets separata finansiella rapporter ska redovisa sådan information endast ►**M5** i rapporten över totalresultat ◄. Ett företag ska inte redovisa sådan information om resultat per aktie i koncernredovisningen.

▼M5

4A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) redovisar det resultat per aktie endast i denna separata resultaträkning.

▼B

DEFINITIONER

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

Positiv utspädningseffekt innebär en ökning av vinst per aktie eller en minskning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda villkor.

En *överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls* är ett avtal om att emittera aktier, som är beroende av att vissa villkor uppfylls.

Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda är stamaktier som kan emitteras för ett litet belopp eller inga kontanter eller annan ersättning när vissa villkor i ett avtal om att emittera aktier om vissa villkor är uppfyllda, uppfylls.

Utspädning är en minskning av vinst per aktie eller en ökning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda villkor.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande instrument är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

En *stamaktie* är ett egetkapitalinstrument som är efterställt andra slag av egetkapitalinstrument.

En *potentiell stamaktie* är ett värdepapper eller annat avtal som kan berättiga innehavaren att erhålla stamaktier.

Säljoptioner på stamaktier är kontrakt som ger innehavaren rätt att sälja stamaktier till ett angivet pris under en viss period.

6. Stamaktiers rätt till andel i företagets resultat är efterställd andra aktieslags rätt, såsom preferensaktiers rätt till utdelning. Ett företag kan ha flera slag av stamaktier. Stamaktier av samma slag har samma rätt till utdelning.

7. Exempel på potentiella stamaktier är

a) skuldebrev och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier som kan konverteras till stamaktier,

b) optioner och teckningsoptioner,

c) aktier som kan komma att emitteras om villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis i ett avtal avseende förvärv av ett företag eller andra tillgångar.

▼B

8. Begrepp som definieras i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering,* används i denna standard med de innebörder som anges i punkt 11 i IAS 32, såvida inte annat anges. I IAS 32 definieras finansiellt instrument, finansiell tillgång, finansiell skuld, egetkapitalinstrument och verkligt värde. Dessutom ges vägledning om hur dessa definitioner ska användas.

VÄRDERING

Resultat per aktie före utspädning

9. Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie före utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa innehavare.

10. Resultat per aktie före utspädning ska beräknas genom att dividera vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget (täljaren) med det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier (nämnaren) under perioden.

11. Syftet med information om resultat per aktie före utspädning är att ge ett mått på varje stamakties i ett moderföretags andel av företagets resultat under rapportperioden.

Resultat

12. Vid beräkning av resultat per aktie före utspädning ska de belopp som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget avseende

a) resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget, och

b) resultat hänförligt till moderföretaget

vara beloppen i (a) och (b) justerade för belopp efter skatt för utdelning på preferensaktier, differenser som uppkommer vid reglering av preferensaktier och andra liknande effekter av preferensaktier som klassificeras som eget kapital.

13. Alla intäkts- och kostnadsposter som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget, som redovisas under en period, inklusive skattekostnader och utdelning på preferensaktier som klassificeras som skulder, inkluderas i fastställandet av periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget (se IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Det belopp, efter skatt, som avser utdelning på preferensaktier och som dras av från resultatet utgörs av

a) periodens fastställda utdelning, efter skatt, på preferensaktier som saknar rätt till kumulativ utdelning, och

b) periodens utdelning, efter skatt, på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning oavsett om utdelningen är fastställd eller ej. Beloppet innefattar dock ej utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning som betalats eller fastställts under den aktuella perioden men som avser en tidigare period.

▼B

15. Preferensaktier som erbjuder en låg inledande utdelning för att kompensera ett företag för att det säljer aktierna till underkurs, eller en utdelning som ligger över vad som är normalt under senare perioder för att kompensera investerare för att de köper preferensaktier till överkurs, kallas ibland för preferensaktier med stigande utdelning. Eventuell ursprunglig under- eller överkurs vid emission av preferensaktier med stigande utdelning skrivs av mot balanserade vinstmedel enligt effektivräntemetoden och behandlas som en utdelning på preferensaktier vid beräkning av resultat per aktie.

16. Preferensaktier kan återköpas genom ett företags offentliga uppköpserbjudande till innehavarna. Överskjutande verkligt värde för den ersättning som erläggs för preferensaktier jämfört med preferensaktiernas redovisade värde utgör en avkastning för innehavarna av preferensaktier och belastar företagets balanserade vinstmedel. Detta belopp dras av vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

17. Tidig konvertering av konvertibla preferensaktier kan framtvingas av ett företag genom förmånliga ändringar av de ursprungliga konverteringsvillkoren eller betalning av ytterligare ersättning. Överskjutande verkligt värde för stamaktierna eller övrig ersättning som erlagts utöver verkligt värde för de stamaktier som kan emitteras i enlighet med de ursprungliga konverteringsvillkoren är en avkastning för innehavarna av preferensaktier, och dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

18. Om preferensaktiernas redovisade värde överstiger det verkliga värdet för den ersättning som erlagts vid reglering läggs det överskjutande beloppet till vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

Aktier

19. Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning ska antalet stamaktier utgöras av ett vägt genomsnitt av under perioden utestående stamaktier.

20. Genom att använda det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden återspeglas möjligheten att ägarkapitalet kan ha varierat under perioden till följd av att ett högre eller lägre antal aktier har varit utestående. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden är antalet utestående stamaktier i början av perioden, justerat med antalet stamaktier som återköpts eller emitterats under perioden, multiplicerat med en tidvägningsfaktor. Tidvägningsfaktorn utgörs av det antal dagar som stamaktierna varit utestående i förhållande till totalt antal dagar under perioden. I de flesta fall räcker det med en rimlig uppskattning av antalet dagar.

21. Vanligen medräknas nyemitterade aktier i det vägda genomsnittliga antalet aktier från likviddagen (vilken oftast är densamma som emissionsdagen). Sålunda medräknas

a) stamaktier som emitteras i en kontantemission från den dag betalningen erlagts,

b) stamaktier som emitteras i stället för utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utdelningen återinvesteras,

▼B

c) stamaktier som emitteras i utbyte mot ett konvertibelt skuldebrev från den dag då skuldebrevet inte längre löper med ränta,

d) stamaktier som emitteras i utbyte mot kapitalbelopp i eller ränta på ett annat finansiellt instrument från den dag då det finansiella instrumentet inte längre löper med ränta,

e) stamaktier som emitteras som reglering av en skuld från likviddagen,

f) stamaktier som emitteras i samband med en apportemission från den tidpunkt då apportegendomen redovisas som tillgång, och

g) stamaktier som emitteras som ersättning för utförda tjänster till företaget i samband med att tjänsterna utförs.

Tidpunkten när stamaktierna ska inkluderas bestäms av de villkor och förutsättningar som är hänförliga till emissionen av aktierna. Hänsyn tas till innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

▼M12

22. Stamaktier som emitteras som del av den ersättning som överförs i ett rörelseförvärv innefattas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Orsaken är att förvärvaren införlivar det förvärvade företagets resultat i sin rapport över totalresultat från den tidpunkten.

▼B

23. Stamaktier som kommer att emitteras vid konvertering av ett instrument med tvingande konvertering inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt när kontraktet ingicks.

24. Aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls behandlas som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning först från den tidpunkt när alla erforderliga villkor har uppfyllts (det vill säga att händelserna har inträffat). Aktier som kan emitteras endast efter att en viss tid förflutit är inte aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls, eftersom det är helt säkert att villkoret kommer att uppfyllas. Utestående stamaktier som kan återkallas om vissa villkor uppfylls (det vill säga föremål för återkallande) behandlas inte som utestående och exkluderas från beräkningen av resultat per aktie före utspädning fram till den tidpunkt aktierna inte längre kan återkallas.

25. [Struken]

26. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden, liksom för alla tidigare perioder som redovisas för jämförelseändamål, ska justeras för transaktioner, andra än konvertering av potentiella stamaktier, som ändrat antalet utestående stamaktier utan att nytt kapital skjutits till av eller återbetalats till ägarna i motsvarande grad.

27. Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående stamaktier kan ha minskat utan att nytt kapital tillskjutits eller att kapital återbetalas. Exempel omfattar

a) en fondemission,

b) ett fondemissionselement i en annan emission, exempelvis i en nyemission som riktar sig till befintliga aktieägare,

c) en aktiesplit, och

d) en omvänd aktiesplit (”aktiesammanslagning”).

▼B

28. Vid en fondemission eller aktiesplit erhåller aktieägarna nya stamaktier utan att skjuta till nytt kapital. Sålunda ökas antalet utestående stamaktier utan en ökning av företagets kapital. Antalet utestående stamaktier före händelsen justeras därför i proportion till ökningen av antalet aktier, som om händelsen inträffat i början av den tidigaste period som redovisas. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet stamaktier före emissionstidpunkten med tre för att få fram det totala antalet stamaktier, eller med två för få fram antalet nya stamaktier.

29. En sammanslagning av stamaktier minskar vanligen antalet utestående stamaktier utan en motsvarande minskning av resurser. När den övergripande effekten är ett aktieåterköp till verkligt värde, är dock minskningen av antalet utestående stamaktier följden av en motsvarande minskning av resurser. Ett exempel är en aktiesammanslagning som kombineras med en extra utdelning. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier för den period i vilken den sammanslagningen sker justeras för minskningen i antalet stamaktier från den tidpunkt när den extra utdelningen redovisas.

Resultat per aktie efter utspädning

30. Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie efter utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa aktieinnehavare.

31. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och genomsnittligt antal utestående aktier för effekterna av alla potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt.

32. Syftet med att presentera resultat per aktie efter utspädning är samma som syftet med att presentera resultat per aktie före utspädning – att ge ett mått på en stamakties andel av ett företags resultat – och att samtidigt beakta alla potentiella utestående stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt under perioden. Följden är att

a) den del av periodens resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader på potentiella stamaktier och justeras för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som blir följden av en konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier, och

b) det vägda genomsnittet av periodens utestående stamaktier ökas med det vägda genomsnittet av de ytterligare stamaktier som skulle ha varit utestående vid en konvertering av samtliga potentiella stamaktier till stamaktier.

▼B

Resultat

33. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget, enligt beräkning i enlighet med punkt 12, med beloppen efter skatt för

a) eventuell utdelning eller andra poster hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt, som dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget enligt beräkning i enlighet med punkt 12,

b) eventuella redovisade räntekostnader hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till en utspädningseffekt, och

c) eventuella andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av de potentiella stamaktierna.

34. Efter att de potentiella stamaktierna har konverterats till stamaktier, uppkommer inte längre de poster som identifierats i punkt 33 (a)–(c). I stället har de nya stamaktierna rätt att ta del av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget. Därför justeras resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget som beräknats i enlighet med punkt 12 för de poster som identifieras i punkt 33 (a)–(c) och eventuella därtill hänförliga skatter. De kostnader som sammanhänger med potentiella stamaktier inkluderar transaktionskostnader och underkurs som redovisas enligt effektivräntemetoden (se punkt 9 i IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, enligt omarbetning år 2003).

35. Konverteringen av potentiella stamaktier kan leda till följdändringar av intäkter och kostnader. Minskningen av de räntekostnader som är hänförliga till de potentiella stamaktierna och den därav följande ökningen eller minskningen av periodens resultat kan exempelvis ge upphov till en ökning av kostnaderna för vinstdelning med de anställda. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning ska periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras för sådana följdändringar av intäkter och kostnader.

Aktier

36. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning, ska antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknat i enlighet med punkterna 19 och 26, med tillägg för det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som tillkommer om samtliga potentiella stamaktier, som ger upphov till en utspädningseffekt, konverteras till stamaktier. Potentiella stamaktier, som ger upphov till en utspädningseffekt, antas ha konverterats till stamaktier vid periodens början eller vid tidpunkten för emissionen av de potentiella stamaktierna, om denna infaller senare.

37. Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt ska fastställas var för sig, för varje redovisad period. Antalet potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt, som inkluderas i perioden räknat från årets början, är inte ett vägt genomsnitt av de potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt som inkluderas i var och en av delårsperioderna.

▼B

38. Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de är utestående. Potentiella stamaktier som har lösts in eller förfallit under perioden innefattas i beräkningen av resultatet per aktie efter utspädning endast för den del av perioden då de är utestående. Potentiella stamaktier som konverteras till stamaktier under perioden beaktas vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning från periodens början fram till konverteringstidpunkten. För tiden därefter medräknas de nya stamaktierna i resultat per aktie både före och efter utspädning.

39. Det antal stamaktier som kan emitteras vid konvertering av potentiella stamaktier, som ger upphov till utspädningseffekt, fastställs med ledning av de villkor som gäller för dessa. När det finns mer än en konverteringsgrund, utgår beräkningen från den mest förmånliga konverteringskursen eller teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieinnehavarnas perspektiv.

40. Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan till andra parter än moderföretaget, samägaren eller ägarföretaget emittera potentiella stamaktier som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget eller till stamaktier i moderföretaget, samägaren eller ägarföretaget (det rapporterande företaget). Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, ska de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt

41. Potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt endast i det fall en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie eller högre förlust per aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter.

42. Ett företag använder det resultat för kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget som jämförelsetal för att klargöra huruvida potentiella stamaktier ger upphov till utspädningseffekt eller ej. Det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget justeras i enlighet med punkt 12 och exkluderar poster som är hänförliga till avvecklade verksamheter.

43. Potentiella stamaktier ger inte upphov till utspädningseffekt när konvertering av dem till stamaktier skulle öka vinsten per aktie eller minska förlusten per aktie från kvarvarande verksamheter. Beräkningen av resultat per aktie efter utspädning förutsätter inte konvertering, inlösen, eller annan emission av potentiella stamaktier som inte skulle ge upphov till en utspädningseffekt på resultatet per aktie.

44. När ett företag fastställer om potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt eller ej, ska varje slag av potentiella stamaktier bedömas för sig. Bedömningen av om en utspädningseffekt uppkommer eller ej kan påverkas av i vilken ordning de olika slagen av potentiella stamaktier beaktas. För att maximera utspädningseffekten för resultatet per aktie före utspädning, betraktas därför varje emission eller serie med potentiella stamaktier i tur och ordning, från den med

▼B

den största utspädningseffekten till den med den minsta effekten, det vill säga potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt med det lägsta ”resultatet per tillkommande aktie” inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning före dem med ett högre resultat per tillkommande aktie. Optioner och teckningsoptioner inkluderas i allmänhet först eftersom de inte påverkar beräkningens täljare.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande

45. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag utgå från att de av företagets optioner och teckningsoptioner som kan ge upphov till en utspädningseffekt kommer att utnyttjas. Antagen likvid från dessa instrument ska betraktas som att den erhållits vid emission av stamaktier till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden. Skillnaden mellan antalet emitterade stamaktier och antalet stamaktier som skulle ha emitterats till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden ska behandlas som en emission av stamaktier utan betalning.

46. Optioner och teckningsoptioner har en utspädningseffekt när de skulle leda till en emission av stamaktier till en kurs som är lägre än genomsnittskursen på stamaktier under perioden. Utspädningsbeloppet är stamaktiernas genomsnittskurs under perioden efter avdrag för emissionskurs. För att beräkna resultat per aktie efter utspädning behandlas därför potentiella stamaktier som om de utgörs av båda av följande:

a) Ett avtal enligt vilket företaget antas emittera ett visst antal stamaktier till genomsnittskurs under perioden. Sådana stamaktier antas bli emitterade till verkligt värde och ger inte upphov till någon utspädningseffekt. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning bortses därför från dem.

b) Ett avtal enligt vilket företaget antas emittera det överskjutande antalet stamaktier utan att erhålla betalning. Sådana stamaktier genererar inga inbetalningar och påverkar inte utestående stamaktiers resultat. Därför ger dessa aktier upphov till en utspädningseffekt och läggs till antalet utestående stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

47. Optioner och teckningsoptioner ger endast upphov till en utspädningseffekt när genomsnittskursen för stamaktier under perioden överstiger lösenkursen för optionerna eller teckningsoptionerna (det vill säga när de har ett realvärde). Tidigare redovisat resultat per aktie justeras inte retroaktivt i syfte att återspegla ändringar i kursen på stamaktier.

47A. För aktieoptioner och andra avtal om aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar,* tillämpas ska den emissionskurs som punkt 46 hänvisar till och det lösenpris som punkt 47 hänvisar till innefatta det verkliga värdet för varor eller tjänster som ska levereras till företaget i framtiden enligt aktieoptionen eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

48. Optioner till anställda, med fasta eller fastställbara villkor, och ej intjänade stamaktier behandlas som optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning, även om de är beroende av intjänande. De behandlas som utestående från och med tilldelningsdagen. Resultatbaserade optioner till anställda behandlas som aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls eftersom emissionen av dem beror på att angivna villkor uppfylls, utöver att en viss tidsrymd passerar.

▼B

Konvertibla instrument

49. Konvertibla instruments utspädningseffekt ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning i enlighet med punkterna 33 och 36.

50. Konvertibla preferensaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när det utdelningsbelopp för sådana aktier, fastställt eller ackumulerat för den aktuella perioden, som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning. På motsvarande sätt ger en konvertibel skuld inte upphov till en utspädningseffekt när dess ränta (efter avdrag för skatt och andra förändringar i intäkt eller kostnad) per stamaktie som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning.

51. Inlösen eller framtvingad konvertering av konvertibla preferensaktier påverkar eventuellt bara en andel av tidigare utestående konvertibla preferensaktier. I sådana fall hänförs eventuell överskjutande ersättning enligt punkt 17 till de aktier som löses in eller konverteras i syfte att fastställa huruvida återstående utestående preferensaktier har en utspädningseffekt. De inlösta eller konverterade aktierna bedöms skilt från de aktier som inte löses in eller konverteras.

Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda

52. På samma sätt som vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, behandlas aktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om villkoren är uppfyllda (det vill säga att händelserna har inträffat). Dessa aktier inräknas från periodens början (eller från när beslutet om att ge ut sådana aktier fattades, om denna tidpunkt inträffar senare). Om villkoren inte är uppfyllda utgörs antalet aktier, som medräknas i resultat per aktie efter utspädning, av det antal som skulle ha emitterats om utgången av perioden också utgjorde utgången av avtalsperioden för dessa aktier. Det är inte tillåtet att i efterhand räkna om resultatet per aktie om villkoren inte är uppfyllda när avtalsperioden går ut.

53. Om uppnående eller upprätthållande av ett angivet vinstbelopp för en period är villkoret för en emission som kan göras om vissa villkor uppfylls och om detta belopp har uppnåtts vid rapporteringsperiodens slut men måste upprätthållas efter rapporteringsperiodens slut under ytterligare en period, behandlas de ytterligare stamaktierna som utestående om de har en utspädningseffekt, vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. I det fallet baseras beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om vinstbeloppet vid rapporteringsperiodens slut var vinstbeloppet i slutet av villkorsperioden. Eftersom vinsten kan ändras i en framtida period, inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.

54. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av framtida marknadskurser på stamaktierna. Om det finns en utspädningseffekt, baseras i sådant fall beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om marknadskursen vid rapporteringsperiodens slut var

▼B

marknadskursen vid villkorsperiodens slut. Om villkoret baseras på en genomsnittskurs under en tidsperiod som sträcker sig längre än till slutet av rapporteringsperioden, används genomsnittskursen för den tidsperiod som gått till ända. Eftersom marknadskursen kan ändras i en framtida period, inkluderar inte beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.

55. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av både framtida vinster och framtida kurser på stamaktierna. I dessa fall baseras det antal stamaktier som ingår i resultat per aktie efter utspädning på båda villkoren (det vill säga vinst hittills och aktuell marknadskurs vid rapporteringsperiodens slut). Stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning såvida inte båda villkoren är uppfyllda.

56. I andra fall kan antalet stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda bero på ett annat villkor än vinst eller marknadskurs (exempelvis att ett visst antal butiker öppnas). I sådana fall, under antagande att villkorets nuvarande förhållande förblir oförändrat till slutet av avtalsperioden, inkluderas stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt förhållandet vid rapporteringsperiodens slut.

57. Potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (utöver dem som omfattas av en överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, såsom konvertibla instrument som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan

a) ett företag fastställer om de potentiella stamaktierna kan antas vara emitterbara utifrån de villkor som anges för dem enligt villkoren för stamaktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls i punkterna 52–56, och

b) om dessa potentiella stamaktier ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning, fastställer ett företag deras effekt på beräkningen av resultat per aktie efter utspädning genom att följa villkoren för optioner och teckningsoptioner i punkterna 45–48, villkoren för konvertibla instrument i punkterna 49–51, villkoren för kontrakt som kan regleras antingen med aktier eller med kontanter i punkterna 58–61, eller andra villkor, enligt vad som är tillämpligt.

Dock antas inte inlösen eller konvertering ske, vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning såvida inte inlösen eller konvertering av liknande utestående potentiella stamaktier som saknar motsvarande villkor antas ske.

Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter

58. När ett företag har emitterat ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter företagets gottfinnande, ska företaget anta att kontraktet kommer att regleras med stamaktier och de potentiella stamaktier som blir följden ska inkluderas i resultatet per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt.

59. När ett sådant kontrakt redovisas som en tillgång eller skuld, eller har en egetkapitalkomponent och en skulddel, ska företaget justera täljaren för eventuella ändringar i det resultat som hade blivit följden under perioden, om kontraktet i sin helhet hade klassificerats som ett egetkapitalinstrument. Den justeringen liknar de justeringar som krävs i punkt 33.

▼B

60. För kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter innehavarens gottfinnande, ska den högsta utspädningseffekten, för kontantreglering eller aktiereglering, användas vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

61. Ett exempel på ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter är en skuld som, vid förfall, ger företaget en oinskränkt rätt att reglera det nominella beloppet med kontanter eller med dess egna stamaktier. Ett annat exempel är en utfärdad säljoption som ger innehavaren valmöjlighet att reglera kontraktet med stamaktier eller med kontanter.

Köpta optioner

62. Kontrakt som köpta säljoptioner och köpta köpoptioner (det vill säga optioner som innehas av företaget utställda på dess egna stamaktier) inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom utspädningseffekten är positiv. Säljoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset var högre än marknadskursen och köpoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset låg under marknadskursen.

Utfärdade säljoptioner

63. Kontrakt som kräver att företaget köper tillbaka sina egna aktier, såsom utfärdade säljoptioner och terminsköpkontrakt, beaktas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt. Om dessa kontrakt har ett realvärde under perioden (det vill säga om lösen- eller regleringskurs ligger över genomsnittlig marknadskurs för perioden i fråga) ska den potentiella utspädningseffekten på resultatet per aktie beräknas enligt nedan

a) det ska antas att vid periodens början så många stamaktier emitteras (till periodens genomsnittliga marknadskurs) att likviden blir så hög att kontraktet uppfylls,

b) det ska antas att behållningen från emissionen används till att uppfylla kontraktet (det vill säga för att köpa tillbaka stamaktier), och

c) de tillkommande stamaktierna (skillnaden mellan det antal stamaktier som antas emitteras och det antal stamaktier som erhålls vid kontraktets uppfyllelse) ska inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

RETROAKTIVA JUSTERINGAR

64. Om antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier ökar till följd av en fondemission eller aktiesplit, eller minskar till följd av en sammanläggning av aktier, ska beräkningen av resultatet per aktie före och efter utspädning justeras retroaktivt för alla perioder som rapporterats. Om dessa förändringar inträffar efter redovisningsperiodens utgång, men innan styrelsen godkänt de finansiella rapporterna för utfärdande, ska beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som redovisas baseras på det nya antalet aktier. Upplysning ska lämnas om det faktum att resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier. Dessutom ska resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till effekterna av fel och justeringar som är följden av byten av redovisningsprinciper som redovisas retroaktivt.

▼B

65. Ett företag justerar inte resultatet per aktie efter utspädning för någon tidigare redovisad period på grund av ändringar i de antaganden som gjorts i beräkningarna av resultatet per aktie eller för konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.

KLASSIFICERING

66. Ett företag ska i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ ange resultat per aktie före och efter utspädning för det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till ►M5 ägare ◄ av stamaktier i moderföretaget och för det resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget för perioden, för varje slag av stamaktier som har en annan rätt att ta del av periodens resultat. Ett företag ska redovisa resultat per aktie före och efter utspädning med samma vikt för samtliga perioder som omfattas av redovisningen.

67. Resultat per aktie redovisas för varje period för vilken en ►M5 rapport över totalresultat ◄ redovisas. Om resultat per aktie efter utspädning redovisas för minst en period ska det anges för alla redovisade perioder, även om det sammanfaller med resultatet per aktie före utspädning. Om resultat per aktie före och efter utspädning är samma, kan den ►M5 dubbla redovisningen göras på en rad i rapporten över totalresultat. ◄

▼M5

67A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning, enligt vad som krävs i punkterna 66 och 67, i denna separata resultaträkning.

▼B

68. Ett företag som redovisar en avvecklad verksamhet ska lämna upplysning om resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten antingen i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller i noterna.

▼M5

68A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten, enligt vad som krävs i punkt 68, i denna separata resultaträkning eller i noterna.

▼B

69. Ett företag ska lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).

UPPLYSNINGAR

70. Ett företag ska lämna upplysning om

a) de belopp som använts i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och redovisat resultat som är hänförligt till moderföretaget. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.

▼B

b) det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som används i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning och en avstämning mellan dessa antal. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.

c) instrument (inklusive aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) som kan ge en potentiell utspädningseffekt på resultat per aktie före utspädning i framtiden, men som inte inkluderades i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom de inte gav upphov till någon utspädningseffekt under de redovisade perioderna.

d) en beskrivning av förändringar i utestående stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver dem som redovisas i enlighet med punkt 64, som inträffar efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ och som i betydande omfattning hade förändrat antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier i slutet av perioden om dessa transaktioner hade inträffat före rapporteringsperiodens slut.

71. Exempel på transaktioner i punkt 70 (d) innefattar

a) en kontantemission,

b) en emission av aktier där den erhållna likviden använts till att lösa in skulder eller preferensaktier utestående ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄,

c) inlösen av utestående stamaktier,

d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄, till stamaktier,

e) en emission av optioner, teckningsoptioner eller konvertibla instrument, och

f) att sådana villkor uppfyllts som leder till att företaget är skyldigt att emittera nya aktier.

Resultat per aktie ska inte justeras för sådana transaktioner som inträffar efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄, eftersom de inte påverkar det kapital som varit investerat i företaget under den period som omfattas av beräkningen av resultatet.

72. Finansiella instrument och andra avtal som ger upphov till potentiella stamaktier kan innehålla villkor och förutsättningar som påverkar beräkningen av resultat per aktie före och efter utspädning. Dessa villkor och förutsättningar kan bestämma huruvida potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt och, om så är fallet, vilken effekten är på det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier och eventuella följdjusteringar av det resultat som är hänförligt till ägarna till stamaktierna. Upplysningar om villkor och förutsättningar för sådana finansiella instrument och andra kontrakt uppmuntras, såvida inte annat krävs (se IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*).

▼B

73. Om ett företag lämnar upplysning om, utöver resultat per aktie före och efter utspädning, belopp per aktie och i det fallet använder en annan redovisad komponent i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ än vad som krävs enligt denna standard, ska sådana belopp beräknas med användning av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som fastställts i enlighet med denna standard. Belopp per aktie före och efter utspädning som är hänförliga till en sådan komponent, ska anges med samma vikt och framgå av noterna. Ett företag ska ange grunden för hur täljaren eller täljarna är fastställda, inklusive om beloppen per aktie är angivna före eller efter skatt. Om en komponent i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ används som inte redovisas som en egen post, ska en avstämning göras mellan den använda komponenten och den post som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼M5

73A. Punkt 73 gäller även ett företag som upplyser om, utöver resultat per aktie före och efter utspädning, belopp per aktie med användning av en annan redovisad komponent i den separata resultaträkningen (enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) än vad som krävs enligt denna standard.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

74. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

74A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkterna 4A, 67A, 68A och 73A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

75. Denna standard ersätter IAS 33, *Resultat per aktie,* som utfärdades 1997.

76. Denna standard ersätter SIC-24, *Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier*.

▼B

Bilaga

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

RESULTAT HÄNFÖRLIGT TILL MODERFÖRETAGET

A1. Vid beräkning av resultat per aktie baserat på koncernredovisningen avses med resultat hänförligt till moderföretaget koncernresultatet efter justering för ►**M11** innehav utan bestämmandeinflytande ◄.

NYEMISSION

A2. Emission av stamaktier och/eller konvertering av potentiella stamaktier ger vanligen inte upphov till ett fondemissionselement. Detta beror på att de potentiella stamaktierna vanligen emitteras till verkligt värde, vilket resulterar i en proportionell ökning av de resurser som är tillgängliga för företaget. I en nyemission som riktas mot befintliga aktieägare, sätts dock ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. Därför finns det ett fondemissionselement i en sådan nyemission, vilket påpekas i punkt 27 (b). Om samtliga befintliga aktieägare erbjuds att delta i en nyemission är det antal stamaktier som ska användas vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder före nyemissionen det antal stamaktier som var utestående före emissionen, multiplicerat med nedanstående faktor:

Aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts erhålls genom att summera marknadsvärdet för samtliga stamaktier omedelbart innan teckningsrätterna avskiljts med emissionslikviden och därefter dividera med antalet stamaktier efter emissionen. När teckningsrätterna är föremål för allmän handel innan lösendatum bestäms värdet av stängningskursen sista dagen som aktien handlas med teckningsrätt.

JÄMFÖRELSETAL

A3. För att åskådliggöra tillämpning av det jämförelsetal som beskrivs i punkterna 42 och 43, antas att ett företag uppvisar en vinst från kvarvarande verksamheter hänförlig till moderföretaget, om 4 800 VE ([1]), en förlust från avvecklade verksamheter som är hänförlig till moderföretaget om – 7 200 VE, en förlust hänförlig till moderföretaget om – 2 400 VE samt 2 000 utestående stamaktier och 400 utestående potentiella stamaktier. Företagets resultat per aktie före utspädning uppgår till 2,40 VE för kvarvarande verksamheter, – 3,60 VE för avvecklade verksamheter och – 1,20 VE baserat på nettoresultatet. De 400 potentiella stamaktierna inkluderas i beräkningen av

([1]) I denna vägledning anges monetära enheter i ”valutaenheter” (VE).

▼B

resultat per aktie efter utspädning eftersom det resultat per aktie om 2,00 VE för kvarvarande verksamheter som blir följden, ger upphov till en utspädningseffekt, under förutsättning att de 400 potentiella stamaktierna inte har någon effekt på resultatet. Eftersom resultatet från kvarvarande verksamhet, som är hänförlig till moderföretaget är jämförelsetalet, inkluderar företaget dessa 400 potentiella stamaktier också i beräkningen av övriga belopp för resultat per aktie, trots att utspädningseffekten är positiv, det vill säga att förlusten per aktie är lägre (– 3,00 VE per aktie för förlusten från avvecklade verksamheter och – 1,00 VE per aktie baserat på nettoresultatet).

STAMAKTIERS GENOMSNITTSKURS

A4. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, beräknas genomsnittskursen för de stamaktier som förutsätts bli emitterade utifrån stamaktiernas genomsnittskurs under perioden. Teoretiskt sett kan varje marknadstransaktion för ett företags stamaktier inkluderas i fastställandet av genomsnittskursen. Men i praktiken är ett enkelt genomsnitt av vecko- eller månadskurser vanligen tillräckligt.

A5. I allmänhet är slutkurserna lämpliga för beräkning av genomsnittskurs. När kurserna fluktuerar mycket, erhålls dock vanligen en mer representativ kurs genom att ta genomsnittet av den högsta och lägsta kursen. Den metod som används för att beräkna genomsnittskursen används konsekvent såvida den inte längre är representativ på grund av förändrade villkor. Exempelvis kan ett företag som i flera år använt slutkurserna för att beräkna genomsnittskursen på en marknad med relativt stabila kurser byta till ett genomsnitt av högsta och lägsta kurs om kurserna börjar fluktuera kraftigt och slutkurserna inte längre ger en representativ genomsnittskurs.

OPTIONER, TECKNINGSOPTIONER OCH MOTSVARANDE

A6. Optioner eller teckningsoptioner att köpa konvertibla instrument antas bli utnyttjade för att köpa det konvertibla instrumentet närhelst genomsnittskurserna på både det konvertibla instrument och de stamaktier som kan erhållas vid konvertering överstiger optionernas eller teckningsoptionernas lösenpris. Utnyttjande förutsätts dock inte ske såvida inte konvertering av eventuella liknande utestående konvertibla instrument också antas ske.

A7. Optioner eller teckningsoptioner kan tillåta eller kräva leverans av skuldebrev eller andra instrument i företaget (eller dess moderföretag eller ett dotterföretag) som likvid för hela eller del av lösenpriset. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, ger dessa optioner eller teckningsoptioner upphov till en utspädningseffekt om (a) periodens genomsnittskurs för berörda stamaktier överstiger lösenpriset eller om (b) försäljningspriset för det instrument som levererats som likvid understiger det pris till vilket instrumentet kan levereras enligt options- eller teckningsoptionsavtalet varigenom den underkurs som

▼B

blir följden medför att priset för de stamaktier som kan erhållas vid inlösen understiger marknadskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och skulden eller andra instrument förutsätts bli levererade som likvid. Om kontant likvid är mer fördelaktigt för innehavaren av optionen eller teckningsoptionen och kontraktet tillåter att sådan likvid levereras, antas kontantlikvid ske. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som ska levereras som likvid återläggs som en justering av täljaren.

A8. Motsvarande behandling görs av preferensaktier som har liknande villkor eller av andra instrument som har konverteringsmöjligheter som tillåter investeraren att lämna kontant likvid för att därigenom uppnå en mer förmånlig konverteringskurs.

A9. De underliggande villkoren för vissa optioner eller teckningsoptioner kan kräva att erhållen inbetalning vid inlösen av dessa instrument ska användas för att reglera ett företags skuld (eller för dess moderföretag eller dotterföretag) eller andra instrument. Vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och likviden användas för att reglera skulden till dess genomsnittliga marknadskurs i stället för till köp av stamaktier. Den överskjutande likvid som erhålls vid antagen inlösen över det belopp som används till antagen reglering av skulden ingår (det vill säga antas användas för att köpa tillbaka stamaktier) i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som ska regleras återläggs som en justering av täljaren.

UTFÄRDADE SÄLJOPTIONER

A10. För att åskådliggöra punkt 63 antas att ett företag har utfärdat 120 säljoptioner på sina stamaktier, med lösenpriset 35 VE. Stamaktiernas genomsnittskurs under perioden är 28 VE. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antar företaget att det utfärdat 150 aktier till kursen 28 VE per aktie i början av perioden för att uppfylla säljförpliktelsen om 4 200 VE. Skillnaden mellan de utfärdade 150 stamaktierna och de 120 stamaktier som erhålls när säljoptionen utnyttjas (30 tillkommande stamaktier) läggs till i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

INSTRUMENT I DOTTERFÖRETAG, JOINT VENTURES ELLER INTRESSEFÖRETAG

A11. Potentiella stamaktier i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget, samägaren eller investeraren (det rapporterande företaget) inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan

a) instrument som emitteras av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som ger dess innehavare möjlighet att erhålla stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning för dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget. Dessa resultat per aktie inkluderas sedan i det rapporterande företagets beräkning av resultat per aktie baserat på det rapporterande företagets innehav i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget.

▼B

b) instrument i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som kan konverteras till stamaktier i det rapporterande företaget räknas med i det rapporterande företagets potentiella stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. På motsvarande sätt räknas optioner eller teckningsoptioner som är emitterade av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag med rätt att förvärva stamaktier i det rapporterande företaget med i det rapporterande företagets potentiella stamaktier vid beräkning av koncernens resultat per aktie efter utspädning.

A12. Vid fastställande av effekten på resultat per aktie för instrument som emitterats av ett rapporterande företag, som kan konverteras till stamaktier i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag, antas instrumenten konverteras och täljaren (resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget) justeras i enlighet med punkt 33. Utöver dessa justeringar, justeras täljaren för eventuella ändringar i det resultat som redovisas av det rapporterande företaget (såsom utdelningsintäkter eller resultatandelar) som är hänförligt till ökningen av antalet utestående stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget till följd av den antagna konverteringen. Nämnaren i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning påverkas inte eftersom antalet utestående stamaktier i det rapporterande företaget inte skulle förändras vid en antagen konvertering.

EGETKAPITALINSTRUMENT OCH STAMAKTIER MED OLIKA RÄTT TILL UTDELNING

A13. Eget kapital i vissa företag innefattar

a) instrument som har del i utdelning på stamaktier enligt en i förväg fastställd formel (exempelvis två för en) med, ibland, en övre gräns gällande grad av deltagande (exempelvis upp till, men inte mer än, ett angivet belopp per aktie).

b) ett slag av stamaktier med en annorlunda rätt till utdelning än ett annat slag av stamaktier men utan förmånsrätter.

A14. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antas konvertering ske av de instrument som beskrivs i punkt A13, som kan konverteras till stamaktier om detta ger upphov till en utspädningseffekt. För de instrument som inte kan konverteras till ett slag av stamaktier, fördelas periodens resultat till de olika aktieslagen och egetkapitalinstrumenten i enlighet med deras utdelningsrättigheter eller andra rätter att ta del av ej fördelad vinst. Så här beräknas resultat före och efter utspädning:

a) Vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras (en vinst minskas och en förlust ökas) med det belopp som fastställs som utdelning för varje aktieslag avseende perioden och med det avtalade utdelningsbeloppet (eller ränta på obligationer) som måste erläggas för perioden (exempelvis ej utbetald kumulativ utdelning).

▼B

b) Kvarvarande vinst eller förlust fördelas på stamaktier och egetkapitalinstrument i den mån som instrumentet har del i resultatet som om hela periodens vinst eller förlust hade fördelats. Sammanlagd vinst eller förlust som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument fastställs genom att slå ihop det belopp som fastställts som utdelning enligt punkt (a) med det belopp som fördelats enligt punkt (b).

c) Det sammanlagda belopp för vinst eller förlust som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument divideras med antalet utestående instrument till vilka resultatet fördelas för att fastställa resultat per aktie för instrumentet i fråga.

Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas alla potentiella stamaktier ha emitterats och inkluderas i utestående stamaktier.

DEL VIS BETALDA AKTIER

A15. I det fall stamaktier är emitterade men inte betalda i sin helhet, behandlas de i beräkningen av resultat per aktie före utspädning som en del av en stamaktie i den mån att de var berättigade till utdelning under perioden i förhållande till en stamaktie som är betald i sin helhet.

A16. I den mån delvis betalda aktier inte är berättigade till utdelning under perioden behandlas de som en motsvarighet till teckningsoptioner eller optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Obetalt återstående belopp antas representera den likvid som används för att köpa stamaktier. Det antal aktier som inkluderas i resultat per aktie efter utspädning är skillnaden mellan antalet tecknade aktier och det antal aktier som antas bli köpta.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 34

Delårsrapportering

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som ska tas med i delårsrapporten samt hur dessa ska värderas. Aktuella och tillförlitliga delårsrapporter ökar investerares, kreditgivares och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det ska ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver ofta att företag vars obligationer och aktier är föremål för allmän handel ska upprätta delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag ska eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med International Financial Reporting Standards. IASC ([1]) uppmuntrar företag vars aktier är föremål för allmän handel att lämna delårsrapporter som är i överensstämmelse med de principer för redovisning, beräkning och upplysningar som anges i denna standard. I synnerhet uppmuntras företag vars aktier är föremål för allmän handel att

   a) åtminstone upprätta delårsrapporter vid slutet av räkenskapsårets första halvår, och

   b) tillse att företagets delårsrapporter finns tillgängliga senast 60 dagar efter delårsperiodens slut.

2. Varje delårsrapport eller årsredovisning bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med International Financial Reporting Standards. Om ett företag inte har upprättat en delårsrapport under ett räkenskapsår eller om företaget upprättat delårsrapporter som inte är i överensstämmelse med standarden kan företagets årsredovisningar ändå vara i överensstämmelse med International Financial Reporting Standards.

3. Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med International Financial Reporting Standards, måste den på alla punkter uppfylla bestämmelserna i denna standard. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

DEFINITIONER

4. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

([1]) International Accounting Standards Committee efterträddes av International Accounting Standards Board som startade under 2001.

▼B

En *delårsperiod* är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

▼M5

En *delårsrapport* innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivning i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivning i denna standard) för en delårsperiod.

▼B

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

▼M5

5. Enligt IAS 1 (enligt omarbetning 2007) består fullständiga finansiella rapporter av

a) en rapport över finansiell ställning per periodens slut,

b) en rapport över totalresultat för perioden,

c) en rapport över förändringar i eget kapital för perioden,

d) en rapport över kassaflöden för perioden,

e) noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och annan förklarande information, och

f) en rapport över finansiell ställning per början av den tidigaste jämförelseperiod när ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter.

▼B

6. Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter, samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information, kan företaget välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i delårsrapporter än i årsredovisningen. Enligt denna standard ska en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten ska komplettera den information som lämnats ►M5 vid senaste räkenskapsårets slut ◄. Följaktligen innehåller den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.

7. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas. Standarden begränsar inte företagets möjligheter att upprätta fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten (enligt beskrivningen i IAS 1), i stället för delårsrapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Standarden begränsar inte heller företagets möjligheter att i en delårsrapport i sammandrag ange mer än det minimum av poster eller vissa upplysningar i noter som anges i denna standard. Den vägledning för redovisning och värdering som lämnas i standarden gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, innefattar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna standard (i synnerhet tilläggsinformationen enligt punkt 16) som de upplysningar som krävs enligt andra standarder.

▼B

Minimikrav för delårsrapport

8. En delårsrapport ska alltid innehålla

▼M5

a) en rapport över finansiell ställning i sammandrag,

b) en rapport över totalresultat i sammandrag, utformad antingen som

i) en enskild rapport i sammandrag, eller

ii) en separat resultaträkning i sammandrag och en rapport över totalresultat i sammandrag,

c) en rapport över förändringar i eget kapital i sammandrag,

d) en rapport över kassaflöden i sammandrag, och

e) vissa upplysningar i noter.

8A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) redovisar det delårsinformation i sammandrag från denna separata resultaträkning.

▼B

Delårsrapportens innehåll och form

9. När ett företag upprättar fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten ska de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med bestämmelserna i IAS 1 för fullständiga finansiella rapporter.

10. När företaget publicerar finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporten ska dessa handlingar som minimum innehålla alla rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt vissa upplysningar i noter i enlighet med vad som krävs i denna standard. Ytterligare information ska inbegripas om utelämnandet av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.

▼M8

11. I rapporter om resultatet för en del av året ska ett företag redovisa resultat per aktie före och efter utspädning för denna period om företaget omfattas av IAS 33, Resultat per aktie ([1]).

▼M5

11A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning i denna separata resultaträkning.

([1]) Denna punkt ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 för att förtydliga räckvidden av IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innehåller vägledning om finansiella rapporters struktur. ◄ I vägledning vid införande till IAS 1 åskådliggörs olika sätt på vilka balansräkning, ►M5 rapport över totalresultat ◄ och redogörelse för förändringar i eget kapital kan utformas.

▼M5

_____

▼B

14. En delårsrapport upprättas i enlighet med kraven på koncernredovisning om företagets senaste årsredovisning inkluderade en koncernredovisning. Moderföretagets separata finansiella rapporter stämmer inte överens med eller är jämförbara med koncernredovisningen ►M5 vid det senaste räkenskapsårets slut ◄. Om ett företags årsredovisning förutom koncernredovisningen omfattade moderföretagets separata finansiella rapport, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretagets separata finansiella rapporter ingår i företagets delårsrapport.

Vissa upplysningar i noter

15. En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagets senaste årsredovisning. Därför behöver inte noterna i en delårsrapport innehålla förhållandevis obetydliga kompletteringar av sådant som redan angivits i noterna ►M5 vid det senaste räkenskapsårets slut ◄. I en delårsrapport är det till större nytta att ta med en förklaring till händelser och transaktioner som är viktiga för förståelsen av förändringar i företagets finansiella ställning och utveckling sedan ►M5 det senaste räkenskapsårets slut ◄.

16. Ett företag ska i noterna till delårsrapporten som minimum lämna följande information, om den är väsentlig och inte redovisas på annan plats i delårsrapporten. Informationen ska vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till ►M5 rapportperiodens slut ◄. Företaget ska dock upplysa om händelser och transaktioner som är väsentliga för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden:

a) Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som ►M5 vid det senaste räkenskapsårets slut ◄ eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av ändringens karaktär och effekt.

b) Kommentarer som förklarar säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten under delåret.

c) Karaktär och storlek på poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat eller kassaflöden som på grund av karaktär, storlek eller frekvens är ovanliga.

d) Uppgift om de effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar som har redovisats i tidigare delårsperioder inom samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår om ändringarna har en väsentlig inverkan på den aktuella delårsperioden.

e) Upplysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende skuldebrev, aktier och andra aktierelaterade värdepapper.

▼B

f) Utdelning (ackumulerad eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.

g) följande segmentinformation (segmentinformation krävs i ett företags delårsrapport endast om IFRS 8, *Rörelsesegment,* kräver att företaget lämnar segmentinformation i årsredovisningen)

i) intäkter från externa kunder om de ingår i värderingen av segmentets ►M5 rapport över totalresultat ◄ som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren,

ii) intäkter från andra segment, om de ingår i värderingen av segmentets ►M5 rapport över totalresultat ◄ som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren,

iii) värdering av segmentets ►M5 rapport över totalresultat ◄,

iv) sammanlagda tillgångar som berörs av väsentliga förändringar i förhållande till de belopp som lämnats ►M5 vid det senaste räkenskapsårets slut ◄,

v) beskrivning av skillnaderna i förhållande till ►M5 det senaste räkenskapsårets slut ◄ vad gäller segmentsindelning eller värderingen av segmentets ►M5 rapport över totalresultat ◄,

vi) avstämning mellan värderingen av ►M5 rapporten över totalresultat ◄ för det segment för vilket information ska lämnas och företagets ►M5 rapport över totalresultat ◄ före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) till ett segment för vilket information ska lämnas kan företaget göra en avstämning mellan värderingen av segmentets sammanlagda rörelseresultat och ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ efter dessa poster. Väsentliga avstämningsposter ska definieras separat och beskrivas i denna avstämning,

h) Väsentliga händelser som inträffat efter delårsperiodens slut och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.

▼M12

i) effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom rörelseförvärv, erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag och långsiktiga investeringar, omstruktureringar och avvecklade verksamheter. När det gäller rörelseförvärv ska företaget lämna de upplysningar som erfordras enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, och

▼B

j) Förändringar i eventualtillgångar och eventualförpliktelser, som inträffat sedan ►M5 det senaste räkenskapsårets slut ◄.

17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Enskilda ►M5 IFRS ◄ innehåller vägledning om upplysningar gällande vissa av dessa frågor:

a) Nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav.

▼B

b) Nedskrivning av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar eller andra tillgångar och återföring av nedskrivning.

c) Återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter.

d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.

e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.

f) Uppgörelser vid rättstvister.

g) Rättelser av fel i tidigare perioder.

h) [struken]

i) Eventuell underlåtenhet att betala lån eller avtalsbrott gällande ett låneavtal som inte har åtgärdats ►M5 på eller före rapportperiodens slut ◄.

j) Transaktioner med närstående.

18. Andra standarder anger vilka upplysningar som ska lämnas i de finansiella rapporterna. I ett sådant sammanhang innebär finansiella rapporter fullständiga finansiella rapporter av den typ som vanligtvis innefattas i årsredovisningar och ibland i andra rapporter. Med undantag av den information som ska lämnas enligt punkt 16 (i) behöver de upplysningar som ska anges enligt dessa andra standarder inte lämnas i företagets delårsrapport om denna enbart innehåller finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter i stället för fullständiga finansiella rapporter.

Upplysning om överensstämmelse med IFRS

19. När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard ska upplysningar om detta lämnas. En delårsrapport får inte beskrivas som att den följer standarder såvida den inte följer samtliga krav i International Financial Reporting Standards.

Perioder för vilka delårsrapporter ska lämnas

20. De finansiella rapporter (i sammandrag eller i fullständigt format) som ingår i en delårsrapport ska upprättas enligt nedan:

a) En ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.

▼M5

b) Rapporter över totalresultat för den aktuella delårsperioden och ackumulerat för det aktuella räkenskapsåret hittills, med jämförelserapporter över totalresultat för motsvarande delårsperioder under (aktuell period och hittills under året) närmast föregående räkenskapsår. Enligt vad som är tillåtet i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) kan en delårsrapport för varje period innehålla antingen en enda rapport över totalresultat, eller en rapport utvisande komponenterna i resultatet (separat resultaträkning) och en andra rapport som börjar med resultatet och utvisande komponenter i övrigt totalresultat (rapport över totalresultat).

▼B

c) En redogörelse för ackumulerade förändringar i eget kapital för perioden hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

▼B

d) En ►M5 rapport över kassaflöden ◄ avseende perioden hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

21. För ett företag med starkt säsongsberoende verksamhet kan en uppställning som visar uppgifter på rullande tolvmånadersbasis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.

22. I bilaga A illustreras de perioder som enligt standarden redovisas av företag som rapporterar enbart halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

Väsentlighet

23. För att avgöra vilka poster som ska tas med i ►M5 rapporten över totalresultat och rapporten över finansiell ställning ◄, hur de ska värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som ska lämnas i en delårsrapport, ska en bedömning ske av vad som är väsentligt i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar.

24. Enligt IAS 1 och IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* definieras en post som väsentlig om dess utelämnande eller felaktiga framställning skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Enligt IAS 1 krävs separat upplysning om väsentliga poster, inklusive (exempelvis) avvecklade verksamheter, och enligt IAS 8 krävs upplysning om ändringar i uppskattningar och bedömningar, fel och byten av redovisningsprinciper. De två standarderna innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.

25. Det är alltid är en fråga om bedömning att avgöra vad som ska betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som ska ingå i ►M5 rapporten över totalresultat och rapporten över finansiell ställning ◄ i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten ska kunna förstås måste hänsyn tas till att bedömningarna avser en delårsrapport. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om ovanliga poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar samt fel på grundval av väsentlighet i förhållande till uppgifterna för den aktuella delårsperioden, för att undvika risken för missvisande slutsatser som kan bli följden av att uppgifter utelämnas. Det övergripande målet är att säkerställa att en delårsrapport innefattar all information som är relevant för att användarna ska kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultatutveckling under delårsperioden.

UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN

26. När en uppskattning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod förändras betydande under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport upprättas för denna sista period, ska företaget lämna upplysning i not i årsredovisningen om förändringens karaktär och storlek.

▼B

27. Enligt IAS 8 ska upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen får en väsentlig effekt under innevarande period eller förväntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Enligt punkt 16 (d) i denna standard krävs liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista delårsperiod, som rör nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med IAS 8 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde – den ändrade uppskattningen eller bedömningen. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sin årsredovisning.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen

28. Företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, ska den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras en gång om året.

29. Kravet på att företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje delårsperiod utgör en självständig rapporteringsperiod. Eftersom företagets rapporteringsfrekvens inte ska påverka dess årsresultat måste en aktuell delårsperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår (se punkt 28). Beräkningar för den aktuella delårsperioden kan innefatta ändringar av uppskattningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår. Det är emellertid samma principer för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för delårsperioder som i årsredovisningen.

30. Detta kan illustreras med följande:

a) Företaget tillämpar samma principer när det redovisar och beräknar förluster genom avskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar för en delårsperiod som när det upprättar en årsredovisning. Om sådana poster redovisas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande delårsperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande delårsperioden, antingen genom en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.

b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte motsvarar definitionen på en tillgång redovisas inte som tillgång ►**M5** i rapporten över finansiell ställning ◄. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften ska redovisas som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ eller en strävan att utjämna resultatet mellan delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka dessa avgöranden.

▼B

c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod utifrån en bästa uppskattning av inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.

31. Enligt *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, handlar redovisning om att fastställa om en post ska tas med i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Posten ska motsvara definitionen av en huvudgrupp och uppfylla kriterierna för redovisning. Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post ska tas in i ►M5 balansräkningen ◄ eller ►M5 rapporten över totalresultat ◄, ►M5 vid slutet av rapportperioder för både räkenskapsår och delår ◄.

32. För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperiodens slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodens slut. På motsvarande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera en existerande förpliktelse vid denna tidpunkt, precis som vid räkenskapsårets slut.

33. En viktig egenskap för intäkter (inkomster) och kostnader är att inflöden och utflöden av tillgångar och skulder som är hänförliga till dessa redan inträffat. Om dessa inflöden och utflöden redan inträffat redovisas de inkomster och intäkter som är hänförliga till dem, annars redovisas de inte. Enligt *föreställningsramen* ska kostnader redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ då en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet på en skuld ökar och där värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. *Föreställningsramen* tillåter inte redovisning av poster i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ om posterna inte uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.

34. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som redovisats i ett företags finansiella rapporter, kan företag som endast upprättar årsredovisningar beakta information som blir tillgänglig under hela räkenskapsåret. Företagets värderingar baseras därför på hela räkenskapsåret.

35. Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i halvårsbokslutet, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter vid upprättande av ett årsbokslut. Värderingen i årsbokslutet återspeglar eventuella förändringar av de uppskattade belopp som ingått i den första halvårsperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporten för den första halvårsperioden. Enligt punkterna 16 (d) och 26 ska företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.

▼B

36. Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis, redovisar intäkter och kostnader under delårsperioden genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäkts- och kostnadsbelopp som rapporteras för delårsperioden och den aktuella delårsperioden, återspeglar eventuella förändringar av uppskattningar av belopp som ingått i tidigare delårsperioder under räkenskapsåret. Belopp som rapporterats för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16 (d) och 26 ska företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret

37. Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte anteciperas eller redovisas i en efterföljande period om en sådan tidigare- eller senareläggning inte skulle kunna ske i årsredovisningen.

38. Exempel är utdelningsintäkter, royalties och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret större än under andra. Exempel är säsongsbundna intäkter i detaljhandeln. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret

39. Kostnader som uppkommer oregelbundet under ett räkenskapsår ska anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.

Tillämpning av principer för redovisning och värdering

40. I bilaga B ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28–39.

Användning av uppskattningar och bedömningar

41. De värderingsmetoder som används i en delårsrapport ska utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare ska företaget på lämpligt sätt lämna upplysning om all väsentlig finansiell information som är relevant för att förstå företagets finansiella ställning och resultat. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver upprättandet av delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.

42. I bilaga C ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar i delårsrapporter.

▼B

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

43. Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny ►M5 IFRS ◄, ska framgå genom

a) omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under eventuella tidigare räkenskapsår, som kommer att räknas om i årsredovisningen i enlighet med IAS 8, eller

b) att, när det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, i början av räkenskapsåret, av att tillämpa en ny redovisningsprincip på alla tidigare perioder, justera de finansiella rapporterna för tidigare delårsperioder under det aktuella året och den jämförande informationen för delårsperioderna för tidigare räkenskapsår så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.

44. Ett syfte med föregående princip är att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett helt räkenskapsår. Enligt IAS 8 redovisas effekten av ett byte av en redovisningsprincip genom retroaktiv tillämpning, det vill säga med omräkning av tidigare perioders finansiella data, så långt bak i tiden som är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att fastställa den ackumulerade justeringen för tidigare räkenskapsår ska, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas antingen retroaktivt eller, om detta inte är praktiskt genomförbart, senast från räkenskapsårets början.

45. För att kunna återspegla byten av redovisningsprinciper under en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett enskilt räkenskapsår. Som följd skulle det bli svårt att på ett konsekvent sätt redovisa del- och helårsresultat. Vidare skulle det vara svårt att analysera rörelseresultatet och förstå information om delårsperioden.

IKRAFTTRÄDANDE

46. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

▼M5

47. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 4, 5, 8, 11, 12 och 20, ströks punkt 13 och lades punkterna 8A och 11A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

48. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards **Board 2008) innebar att punkt 16 (i) ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period**.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 36

Nedskrivningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att beskriva de metoder som ett företag ska använda för att säkerställa att dess tillgångar inte redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång redovisas till ett för högt värde om det redovisade värdet överstiger nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge upphov till antingen genom att användas i verksamheten eller genom försäljning. Enligt standarden ska värdet för tillgången då skrivas ned. Standarden anger också när ett företag ska återföra en nedskrivning samt vilka upplysningar som ska lämnas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar, förutom

a) varulager (se IAS 2, *Varulager*),

b) tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs (se IAS 11, *Entreprenadavtal*),

c) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, *Inkomstskatter),*

d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*),

e) finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*,

f) förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde (se IAS 40, *Förvaltningsfastigheter),*

▼M8

g) biologiska tillgångar hänförliga till skogs- och jordbruk som redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader (se IAS 41, *Skogs- och jordbruk*)

▼B

h) förutbetalda///anskaffningskostnader och immateriella tillgångar som uppkommer ur ett försäkringsbolags avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal som ligger inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal,* och

i) anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

3. Denna standard är inte tillämplig på varulager, tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs, uppskjutna skattefordringar, tillgångar som har koppling till ersättningar till anställda eller tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eftersom befintliga standarder för dessa typer av tillgångar innehåller krav avseende redovisning och värdering av dem.

▼B

4. Denna standard tillämpas på finansiella tillgångar som klassificeras som

a) dotterföretag, enligt definition i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*,

b) intresseföretag, enligt definition i IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, och

c) joint ventures, enligt definition i IAS 31, *Andelar i joint ventures*.

När det gäller värdenedgång av andra finansiella tillgångar hänvisas till IAS 39.

▼M8

5. Denna standard tillämpas inte på finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39, förvaltningsfastigheter som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 40 eller biologiska tillgångar som värderas till verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader i enlighet med IAS 41. Standarden är dock tillämplig på tillgångar som redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsmetoden i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Det är grunden för hur det verkliga värdet fastställs som är avgörande för om en tillgång som omvärderats ska skrivas ned:

▼B

a) Om tillgångens verkliga värde är marknadsvärdet, är den enda skillnaden mellan tillgångens verkliga värde och dess verkliga värde minus försäljningskostnader de direkta kostnaderna vid försäljning/utrangering av tillgången.

i) Om avyttringskostnaderna är försumbara, ligger den omvärderade tillgångens återvinningsvärde nära, eller är högre än, det omvärderade värdet (det vill säga verkligt värde). I detta fall, när omvärderingskraven tillämpats, är det inte sannolikt att den omvärderade tillgången ska skrivas ned och återvinningsvärdet behöver då inte beräknas.

ii) Om avyttringskostnaderna inte är försumbara, är den omvärderade tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader lägre än dess verkliga värde. Därför ska den omvärderade tillgången skrivas ned om dess nyttjandevärde är lägre än det omvärderade värdet (det vill säga verkligt värde). I det fallet, efter det att omvärderingen skett enligt de krav som ställs, tillämpar ett företag denna standard i syfte att fastställa om tillgången ska skrivas ned.

b) Om tillgångens verkliga värde fastställs på annan grund än marknadsvärdet, kan det omvärderade värdet (det vill säga verkligt värde) vara högre eller lägre än återvinningsvärdet. Efter det att omvärdering skett i enlighet med de krav som gäller tillämpar därför ett företag denna standard i syfte att fastställa om det finns ett nedskrivningsbehov för tillgången.

▼B

DEFINITIONER

6. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

En *aktiv marknad* existerar när samtliga tre villkor nedan är uppfyllda

a) handeln avser likartade produkter,

b) det finns vanligen intresserade köpare och säljare, och

c) prisinformation är allmänt tillgänglig.

▼M12

_____

▼B

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång redovisas första gången med avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning på tillgången.

En *kassagenererande enhet* är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som vid en fortlöpande användning ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Gemensamma tillgångar är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida kassaflöden både från den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och från andra kassagenererande enheter.

Kostnader vid försäljning/utrangering är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång eller kassagenererande enhet exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Avskrivning är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Verkligt värde minus försäljningskostnader utgörs av det pris som beräknas kunna erhållas vid försäljning av en tillgång eller kassagenererande enhet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering.

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs eller kassagenererande enhets redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

En tillgångs eller kassagenererande enhets *återvinningsvärde* är det högre av dess verkliga värde minus försäljningskostnader och dess nyttjandevärde.

Nyttjandeperiod är antingen

a) den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget, eller

b) det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas produceras med hjälp av tillgången.

▼B

Nyttjandevärde är nuvärdet av de framtida kassaflöden en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKA SKRIVAS NED?

7. Punkterna 8–17 anger när återvinningsvärdet för en tillgång ska beräknas. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. Återstoden av denna standard har följande struktur:

a) Punkterna 18–57 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används även begreppet ”en tillgång”, men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

b) Punkterna 58–108 anvisar reglerna för när nedskrivning ska ske och hur nedskrivningsbehovet ska beräknas. Frågor gällande nedskrivningar av en kassagenererande enhet behandlas i punkterna 58–64. Punkterna 65–108 behandlar redovisning och värdering av nedskrivningar av kassagenererande enheter och goodwill.

c) Punkterna 109–116 innehåller krav rörande återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. Återigen, i texten används begreppet ”en tillgång”, men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i 124 och 125 krav för goodwill.

d) Punkterna 126–133 anger vilka upplysningar som ska lämnas om nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar för tillgångar och kassagenererande enheter. Punkterna 134–137 innehåller ytterligare upplysningskrav för kassagenererande enheter till vilka goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder har fördelats vid prövning av nedskrivningsbehov.

8. En tillgång har minskat i värde och ska skrivas ned när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 12–14 innehåller ett antal indikationer på att en värdeminskning kan ha skett. Om någon av dessa indikationer föreligger ska företaget göra en beräkning av tillgångens återvinningsvärde. Förutom enligt vad som anges i punkt 10 kräver denna standard inte att ett företag gör en formell uppskattning av återvinningsvärdet om det inte finns någon indikation på en värdeminskning.

9. Ett företag ska per varje balansdag bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

▼B

10. Oavsett om det finns någon indikation på en värdeminskning eller ej, ska ett företag också

a) varje år pröva om en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller en immateriell tillgång som ännu inte är färdig för användning har minskat i värde genom att jämföra dess redovisade värde med dess återvinningsvärde. Denna prövning av nedskrivningsbehovet kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att den utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika immateriella tillgångars nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en sådan immateriell tillgång redovisades första gången under det aktuella räkenskapsåret ska dock denna immateriella tillgångs nedskrivningsbehov prövas före utgången av det aktuella räkenskapsåret.

b) varje år pröva nedskrivningsbehovet för goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv i enlighet med punkterna 80–99.

11. En immateriell tillgångs förmåga att generera tillräckliga framtida ekonomiska fördelar för att återvinna dess redovisade värde är vanligen föremål för större osäkerhet innan tillgången är klar att använda än efter den har blivit klar att använda. Därför krävs i denna standard att företaget minst en gång per år prövar om det redovisade värdet för en tillgång, som ännu inte kan användas, understiger återvinningsvärdet.

12. När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov ska åtminstone följande indikationer beaktas:

Externa informationskällor

a) Under perioden har tillgångens marknadsvärde minskat betydande, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.

b) Under perioden har betydande förändringar, som innebär negativa effekter för företaget, i teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller juridisk omgivning inträffat, eller väntas inträffa, för den marknad för vilken tillgången är avsedd.

c) Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har stigit under perioden, på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.

d) Företagets redovisade eget kapital överstiger börsvärdet.

Interna informationskällor

e) Det finns belägg för att tillgången är föråldrad eller skadad.

▼B

f) Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Exempel är att tillgången inte längre utnyttjas, att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller har planer på att avyttra tillgången i förtid, och gör en ny bedömning av tillgångens nyttjandeperiod som bestämbar i stället för obestämd ([1]).

g) Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.

▼M7

Utdelning från dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag

h) ägarföretaget redovisar utdelning från innehav i ett dotterföretag, gemensamt styrt företag eller intresseföretag och det kan visas att:

i) det redovisade värdet av innehavet i de separata finansiella rapporterna överstiger det redovisade värdet av moderföretagets nettotillgångar, inklusive därtill hänförlig goodwill, i koncernredovisningen, eller

ii) utdelningen överstiger dotterföretagets, det gemensamt styrda företagets eller intresseföretagets totalresultat för den period då utdelningen fastställs.

▼B

13. Uppräkningen i punkt 12 är inte fullständig. Ett företag kan identifiera andra indikationer på att en tillgång kan ha minskat i värde och dessa skulle också kräva att företaget fastställer tillgångens återvinningsvärde eller, när det gäller goodwill, utför en prövning av nedskrivningsbehovet i enlighet med punkterna 80–99.

14. Exempel på information från den interna rapporteringen som tyder på att en tillgång behöver skrivas ned är att

a) utgiften för inköp av tillgången eller utgifterna för att driva och underhålla tillgången har blivit betydligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,

b) tillgångens faktiska kassaflöden eller rörelseresultat har blivit betydligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,

c) budgeterat kassaflöde eller rörelseresultat har försämrats betydande eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat betydande, eller

d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett kassaflöde som är negativt, när belopp för aktuell period och budgeterade belopp för kommande perioder summeras.

([1]) När en tillgång väl uppfyller kraven för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning), undantas den från tillämpningen av denna standard och redovisas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.*

▼B

15. Som framgår av punkt 10 kräver denna standard att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är klar för användning samt för goodwill ska prövas minst en gång varje år. Förutom när kraven i punkt 10 tillämpas, tillämpas väsentlighetsprincipen vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver uppskattas. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är i betydande grad högre än dess redovisade värde, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffat något som skulle kunna eliminera värdeskillnaden. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte påverkas av förekomsten av en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 12.

16. Punkt 15 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en beräkning av återvinningsvärdet för en tillgång, trots att marknadsräntorna eller det marknadsmässiga avkastningskravet på en investering stigit under perioden:

a) Det är osannolikt att den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkas av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna väsentligt påverka den diskonteringssats som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.

b) Den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av höjningen av marknadsräntorna men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att

i) det är ej troligt att det kommer att ske en väsentlig minskning av återvinningsvärdet eftersom framtida kassaflöden sannolikt kommer att öka (i vissa fall kan exempelvis ett företag visa att det justerar sina intäkter för att kompensera för höjda marknadsräntor), eller

ii) det är osannolikt att storleken på det nedskrivningsbehov som värdeminskningen ger upphov till uppgår till ett väsentligt belopp.

17. Om det finns en indikation på att en tillgång behöver skrivas ned, kan företaget behöva göra en ny bedömning av nyttjandeperioden, avskrivningsmetoden eller restvärdet, enligt den standard som gäller för tillgången. Bedömningen görs oberoende av om företaget gjort någon nedskrivning eller ej.

BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDE

18. Denna standard definierar återvinningsvärdet som det högre av det verkliga värdet minus försäljningskostnader för en tillgång eller kassagenererande enhet och dess nyttjandevärde. Punkterna 19–57 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

19. Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde minus försäljningskostnader och nyttjandevärde. Om något av dessa båda värden överstiger tillgångens redovisade värde behöver inte tillgången skrivas ned och då behöver det andra värdet inte beräknas.

▼B

20. Det kan gå att fastställa verkligt värde minus försäljningskostnader även om tillgången inte handlas på en aktiv marknad. Ibland går det dock inte att fastställa verkligt värde minus försäljningskostnader eftersom det saknas grund för tillförlitlig uppskattning av det belopp som skulle kunna erhållas vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. I detta fall kan företaget använda tillgångens nyttjandevärde som dess återvinningsvärde.

21. Om det inte finns någon anledning att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger dess verkliga värde minus försäljningskostnader, kan tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader användas som dess återvinningsvärde. Det är ofta fallet för en tillgång som ett företag innehar för försäljning. Detta beror på att nyttjandevärdet för en tillgång som innehas för försäljning i huvudsak utgörs av nettoförsäljningsvärdet, eftersom de framtida kassaflöden tillgången kan ge upphov till i verksamheten sannolikt är obetydliga.

22. Återvinningsvärdet ska fastställas för den enskilda tillgången, såvida inte tillgången inte ger upphov till kassaflöden som i hög grad är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör (se punkterna 65–103) såvida inte antingen

a) tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader är högre än dess redovisade värde, eller

b) tillgångens nyttjandevärde bedöms ligga nära verkligt värde minus försäljningskostnader och verkligt värde minus försäljningskostnader kan fastställas.

23. I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra godtagbara approximationer av den detaljerade beräkning som i denna standard används för att fastställa återvinningsvärdet eller nyttjandevärdet.

Beräkning av återvinningsvärde för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod

24. Punkt 10 kräver att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod prövas varje år, genom jämförelse av dess redovisade värde med dess återvinningsvärde, oavsett om det finns någon indikation på en värdeminskning eller ej. Dock kan den senaste utförliga beräkningen av en sådan tillgångs återvinningsvärde som gjordes under en tidigare period användas i prövningen av denna tillgångs nedskrivningsbehov för den aktuella perioden, förutsatt att samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda

a) om den immateriella tillgången inte genererar inflöden från löpande användning som i hög grad är oberoende från andra tillgångar eller grupper av tillgångar och vars nedskrivningsbehov därför prövas som del av den kassagenererande enhet till vilken den hör, har de tillgångar och skulder som utgör den enheten inte förändrats betydande sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärdet,

▼B

b) den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som avsevärt översteg tillgångens redovisade värde, och

c) baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten låg att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga tillgångens redovisade värde.

Verkligt värde minus försäljningskostnader

25. Det bästa uttrycket för en tillgångs verkliga värde minus försäljningskostnader är det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, justerat för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen av tillgången.

26. Om bindande avtal om försäljning saknas, men tillgången omsätts på en aktiv marknad, är tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader lika med marknadspriset efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Det tillämpliga marknadspriset är normalt den aktuella köpkursen. När aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående transaktion ge ett underlag, som kan användas för att fastställa verkligt värde minus försäljningskostnader, förutsatt att det inte skett några betydande förändringar i marknadsförutsättningarna mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då verkligt värde minus försäljningskostnader fastställs.

27. I vissa fall saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad för tillgången. Verkligt värde minus försäljningskostnader utgörs då av det pris som beräknas kunna uppnås vid försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. Avdrag görs för kostnader vid försäljning/utrangering. När detta belopp fastställs, beaktar företaget utfallet av nyligen genomförda transaktioner med likartade tillgångar inom samma bransch. Verkligt värde minus försäljningskostnader mäts inte med utgångspunkt från en tvångsmässig försäljning, om inte företagsledningen är tvungen att avyttra tillgången omedelbart.

28. När verkligt värde minus försäljningskostnader fastställs ska avdrag göras för kostnader vid försäljning/utrangering om inte dessa skuldförts. Exempel på sådana kostnader är juridiska kostnader, stämpelskatt och andra liknande skatter som utgår vid försäljning, kostnader för att flytta tillgången och direkta kostnader för att sätta tillgången i ett sådant skick att den kan säljas. Avgångsvederlag, enligt definition i IAS 19 och kostnader på grund av omstruktureringar i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta kostnader för försäljning/utrangering som dras av vid beräkningen av verkligt värde minus försäljningskostnader.

29. I vissa fall förutsätter en avyttring av en tillgång att köparen övertar en skuld och att det enda verkliga värde minus försäljningskostnader som finns tillgängligt avser tillgången och skulden tillsammans. I punkt 78 förklaras hur verkligt värde minus försäljningskostnader beräknas i sådana fall.

▼B

Nyttjandevärde

30. Följande delar ska återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde

a) en uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången,

b) förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa framtida kassaflödens storlek och tidpunkt,

c) pengars tidsvärde, som representeras av aktuell riskfri ränta,

d) priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången, och

e) andra faktorer, såsom svag likviditet, som marknadsaktörer skulle återspegla vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

31. Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom

a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras/utrangeras, och

b) en diskontering av dessa framtida betalningar.

32. De delar som identifieras i punkterna 30 (b), (d) och (e) kan återspeglas antingen som justeringar av de framtida betalningsströmmarna eller som justeringar av diskonteringssatsen. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet återspegla det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall. I bilaga A återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde.

Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden

33. När nyttjandevärdet beräknas ska ett företag

a) basera uppskattningar av framtida kassaflöden på rimliga och verifierbara antaganden som återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Stor vikt ska ges externa faktorer.

b) basera kassaflödesprognoser på de senaste finansiella budgetar och prognoser som fastställts av företagsledningen, men undanta eventuella framtida kassaflöden som väntas uppkomma vid framtida omstruktureringar eller vid förbättringar av tillgångens prestanda. Bedömningar som bygger på framskrivningar av dessa budgetar och prognoser ska omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period.

▼B

c) basera bedömningar av framtida kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl att använda en ökande tillväxttakt. Denna tillväxttakt får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för företagets produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd, såvida det inte finns goda skäl att använda en högre tillväxttakt.

34. Företagsledningen bedömer rimligheten i de antaganden på vilka dess aktuella kassaflödesprognoser baseras genom att analysera orsakerna till skillnader mellan tidigare kassaflödesprognoser och faktiska kassaflöden. Företagsledningen ska säkerställa att de antaganden på vilket dess aktuella kassaflödesprognoser baseras är i överensstämmelse med tidigare faktiska utfall, förutsatt att detta är lämpligt med avseende på effekterna av efterföljande händelser eller omständigheter som inte hade inträffat när dessa faktiska kassaflöden genererades.

35. Utförliga och tillförlitliga budgetar och prognoser över kassaflöden som omfattar mer än fem år förekommer sällan. Därför baseras företagsledningens bedömningar av framtida kassaflöden på de senaste budgetarna eller prognoserna för perioder om högst fem år. Företagsledningen kan använda bedömningar över kassaflöden baserade på budgetar och prognoser för en längre period än fem år, om den är övertygad om att bedömningarna är tillförlitliga. En ytterligare förutsättning är att företagsledningen kan visa att den har kunnat ställa tillförlitliga prognoser över kassaflöden över den längre perioden.

36. Kassaflödet fram till slutet av en tillgångs nyttjandeperiod uppskattas genom en extrapolering av det kassaflöde som baseras på de budgetar och prognoser som upprättats med användande av tillväxttakten under tidigare perioder. Tillväxttakten är därvid konstant eller sjunkande över tiden, om det inte finns skäl att anta att en ökande tillväxttakt är förenlig med allmänt accepterade trender eller erfarenheter för en produkts eller verksamhets livscykel. Tillväxttakten är noll eller negativ om detta är lämpligt.

37. När förhållandena är gynnsamma är det sannolikt att konkurrenter kommer in på marknaden och begränsar tillväxten för företaget. Det är därför svårt för företag att överskrida den historiska, genomsnittliga tillväxttakten över en längre period (exempelvis tjugo år) för företagets produkt, eller för den bransch, det land eller de länder där företaget är verksamt eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd.

38. När företaget utnyttjar information från de senaste budgetarna och prognoserna bör företagsledningen överväga om informationen återspeglar rimliga och godtagbara antaganden och utgör företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska villkor som kommer att råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Vilka kassaflöden ska ingå?

39. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska innefatta

a) prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,

▼B

b) prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och

c) eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras/utrangeras i slutet av nyttjandeperioden.

40. Uppskattningar av framtida kassaflöden och diskonteringssatsen är förenliga med de antaganden som gjorts om inflationen. Om diskonteringssatsen fastställts så att den inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks därför kassaflödena i nominella termer. Om diskonteringssatsen inte inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks kassaflödena i reala termer. Framtida specifika prisändringar beaktas dock.

41. Prognoser över framtida utbetalningar inbegriper sådana omkostnader som löpande underhåll av tillgången samt framtida omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.

42. När det redovisade värdet av en tillgång inte omfattar samtliga de utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas ska uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.

43. För att undvika dubbelräkning innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte

a) inbetalningar som är hänförliga till andra tillgångar som i huvudsak är fristående från den tillgång som bedöms (exempelvis finansiella tillgångar såsom kundfordringar), och

b) utbetalningar som är hänförliga till förpliktelser som har redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensioner eller avsättningar).

44. Framtida kassaflöden ska uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden ska inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till

a) en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller

b) förbättringar av tillgångens prestanda.

45. Eftersom framtida kassaflöden ska avse tillgången i befintligt skick ska nyttjandevärdet inte återspegla

a) framtida utbetalningar eller besparingar (exempelvis minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller

b) framtida utbetalningar som kommer att förbättra tillgångens prestanda eller de hänförliga inbetalningar som väntas uppkomma till följd av sådana utbetalningar.

▼B

46. En omstrukturering är en åtgärd som planeras och styrs av företagets ledning och som på ett väsentligt sätt ändrar antingen företagets inriktning eller det sätt på vilket verksamheten bedrivs. IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, innehåller vägledning om när ett företag kan anses vara förpliktigat att genomföra en omstrukturering.

47. När ett företag är förpliktigat att genomföra en omstrukturering är det sannolikt att vissa tillgångar kommer att påverkas. Så snart företaget är förpliktigat att genomföra en omstrukturering

a) återspeglas besparingarna och andra fördelar från omstrukturer-ingen i uppskattningarna av de framtida kassaflöden som görs för att fastställa nyttjandevärdet (baserat på företagsledningens senaste budgetar och prognoser), och

b) innefattas uppskattningarna av de framtida kassaflödena rörande omstruktureringen i en avsättning för omstrukturering i enlighet med IAS 37.

I exempel 5 visas hur en framtida omstrukturering påverkar beräkningen av nyttjandevärdet.

48. Fram till att ett företag erhåller kassaflöden som förbättrar tillgångens prestanda, innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte de uppskattade framtida inbetalningar som väntas till följd av de ökade ekonomiska fördelar som är kopplade till utbetalningarna (se exempel 6).

49. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar framtida utbetalningar som krävs för att upprätthålla nivån på de ekonomiska fördelarna som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången. När en kassagenererande enhet består av tillgångar med olika uppskattade nyttjandeperioder, och samtliga dessa tillgångar är nödvändiga för enhetens pågående verksamhet, anses ersättning av tillgångar med kortare nyttjandeperioder som en del av det löpande underhållet av enheten vid uppskattning av framtida kassaflöden med koppling till enheten. På motsvarande sätt, när en enskild tillgång består av delar med olika uppskattade nyttjandeperioder, anses ersättning av delar med kortare nyttjandeperioder ingå i det löpande underhållet av tillgången vid uppskattning av de framtida kassaflöden som tillgången genererar.

50. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte innefatta

a) in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten, eller

b) in- och utbetalningar av skatter.

51. Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringssatsen. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidsvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. På motsvarande sätt beräknas kassaflödena före skatt eftersom diskonteringssatsen fastställs före skatt.

▼B

52. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttringen av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden ska avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för beräknade kostnader vid försäljning/utrangering.

53. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader. När nettokassaflödet uppskattas

a) utgår dock företaget från de priser som gäller vid bedömningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts i liknande verksamhet som den tillgång som är föremål för bedömning, och

b) justerar företaget dessa priser för både framtida allmänna och särskilda prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringssatsen är uttryckta i reala termer bortser dock företaget från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från försäljningen eller utrangeringen.

Kassaflöden i utländsk valuta

54. Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalning sker i och diskonteras därefter med en diskonteringssats som är förenlig med valet av valuta. Ett företag räknar om nuvärdet genom att använda avistakursen per det datum beräkningen av nyttjandevärdet görs.

Diskonteringssats

55. Diskonteringssats eller diskonteringssatserna ska anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

a) pengars tidsvärde, och

b) de risker som särskilt avser den tillgång för vilken uppskattningarna av de framtida kassaflödena inte har justerats.

56. Om diskonteringsfaktorn återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengarnas tidsvärde och tillgångens särskilda risker, sammanfaller diskonteringsfaktorn med den avkastning som investerare skulle kräva av en investering som förväntas ge upphov till betalningar vars storlek samt tids- och riskprofil överensstämmer med vad företaget väntar sig få ut av tillgången. Diskonteringsfaktorn beräknas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda genomsnittliga kapitalkostnaden i noterade företag som har tillgångar med liknande risker och fördelar som den som är föremål för bedömning. Dock ska den diskonteringssats eller de diskonteringsfaktorer som används för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde inte återspegla risker för vilka uppskattningarna av de framtida kassaflödena har justerats. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.

▼B

57. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringssats från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. I bilaga A finns ytterligare vägledning om uppskattning av diskonteringssatsen i sådana fall.

REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV

58. Punkterna 59–64 anger hur nedskrivningsbehovet för en enskild tillgång förutom goodwill ska beräknas och när nedskrivningen ska redovisas. Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov avseende kassagenererande enheter och goodwill behandlas i punkterna 65–108.

59. Det redovisade värdet ska skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen.

60. En nedskrivning ska omedelbart kostnadsföras i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp ska minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.

▼M5

61. En nedskrivning av en tillgång som inte omvärderats redovisas i resultatet. En nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas emellertid i övrigt totalresultat till den del nedskrivningen inte överstiger det belopp som finns i omvärderingsreserven för tillgången i fråga. Sådan nedskrivning av en omvärderad tillgång minskar omvärderingsreserven för den tillgången.

▼B

62. När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, ska företaget redovisa en skuld endast om detta krävs enligt annan standard.

63. När en tillgång har skrivits ned ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

64. Om ett företag skriver ned en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran avseende skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med IAS 12 (se exempel 3).

KASSAGENERERANDE ENHETER OCH GOODWILL

▼M12

65. Punkterna 66–108 och bilaga C innehåller krav för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur redovisat värde för kassagenererande enheter eller goodwill fastställs samt det belopp med vilket enheten eller goodwillen ska skrivas ned.

▼B

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

66. Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde ska återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, ska företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

67. Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om

a) nyttjandevärdet inte kan antas ligga nära verkligt värde minus försäljningskostnader (exempelvis när de framtida kassaflöden som är hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande inte kan antas vara försumbara), och

b) tillgången inte ger upphov till inbetalningar, som i hög grad är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar.

I sådana fall kan nyttjandevärdet och, därmed återvinningsvärdet, fastställas endast för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Den privata järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några inbetalningar som i hög grad är oberoende av gruvdriften.

Det går inte att beräkna ett återvinningsvärde för den privata järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock värdet högre än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken järnvägen hör, det vill säga för gruvan som helhet.

68. Som framgår av definitionen i punkt 6 utgörs en kassagenererande enhet av den minsta grupp av tillgångar till vilken en viss tillgång hör och som ger upphov till inbetalningar från löpande verksamhet, som i hög grad är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Det krävs bedömningar för att avgöra till vilken enhet som en viss tillgång hör. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång ska företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av andra tillgångar.

Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken på de resurser som är knutna till varje busslinje samt de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med betydande förlust.

▼B

Eftersom bussföretaget inte kan lägga ned en enskild busslinje utgör de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av tillgångar som genererar oberoende inbetalningar. Därför är den enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör bussföretaget i sin helhet.

69. Inbetalningar är inbetalningar och likvida medel som erhålls från parter som står utanför företaget. För att avgöra om inbetalningar hänförliga till en tillgång (eller grupp av tillgångar) i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar hänförliga till andra tillgångar (eller grupper av tillgångar) beaktar företaget olika faktorer såsom hur företagsledningen styr verksamheten (exempelvis efter produktlinjer, verksamhetsområden eller regionala områden) eller hur företagsledningen fattar beslut om användning eller avveckling av företagets tillgångar och verksamheter. I exempel 1 finns exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.

70. Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av en tillgång eller en grupp av tillgångar, utgör tillgången, eller gruppen av tillgångar, en kassagenererande enhet, även om en del av eller hela produktionen används internt. Om de inbetalningar som genereras av en tillgång eller en kassagenererande enhet påverkas av internpriser, ska företaget använda företagsledningens bästa bedömning av framtida pris eller priser som kan uppnås i transaktioner på affärsmässiga grunder vid uppskattning av

a) de framtida inbetalningar som används för att fastställa tillgångens eller den kassagenererande enhetens nyttjandevärde, och

b) de framtida utbetalningar som används för att fastställa nyttjandevärdet för andra tillgångar eller kassagenererande enheter som påverkas av internpriserna.

71. Även om en del av eller hela den produktion som är hänförlig till en tillgång eller en grupp av tillgångar förbrukas internt (det kan exempelvis röra sig om insatsvaror till senare produktionssteg) utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet om företaget hade kunnat sälja produkterna på en aktiv marknad. Anledningen är att tillgången eller gruppen av tillgångar skulle kunna ge upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När företaget använder information som baseras på ekonomiska budgetar eller prognoser som är hänförliga till en sådan kassagenererande enhet, eller till annan tillgång eller kassagenererande tillgång som påverkas av internpriser, justerar företaget denna information om interpriserna inte återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av framtida priser som skulle kunna uppnås i transaktioner som bygger på affärsmässiga grunder.

▼B

72. Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör ska bedömas på ett likartat sätt från period till period, om det inte inträffat något som motiverar en ändring.

73. För företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet från föregående period krävs enligt punkt 130 att företaget lämnar särskilda upplysningar om den kassagenererande enheten om det har skett en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning avseende den kassagenererande enheten.

Återvinningsvärde och redovisat värde för en kassagenererande enhet

74. Återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens verkliga värde minus försäljningskostnader och nyttjandevärde. Vid bestämning av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet ska de hänvisningar som görs till ”en tillgång” i punkterna 19–57 tolkas som hänvisningar till ”en kassagenererande enhet”.

75. Det redovisade värdet för en kassagenererande enhet ska fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.

76. Redovisat värde för en kassagenererande enhet

a) innefattar redovisade värden endast för sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till enhetens nyttjandevärde, och

b) innefattar inte redovisat värde för en redovisad skuld, såvida inte återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten inte kan fastställas utan att denna skuld beaktas.

Anledningen är att en enhets verkliga värde minus försäljningskostnader fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till skulder som redan har redovisats (se punkterna 28 och 43).

77. När företaget fastställer vilka tillgångar som ska ingå i bedömningar av återvinningsvärdet, är det viktigt att den kassagenererande enheten innefattar alla tillgångar som genererar eller används för att generera relevanta inbetalningar. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ned. I vissa fall går det inte att hänföra vissa tillgångar till en kassagenererande enhet på ett rimligt och konsekvent sätt, trots att de bidrar till enhetens framtida inbetalningar. Det kan exempelvis handla om goodwill eller gemensamma tillgångar såsom huvudkontor. I punkterna 80–103 förklaras hur sådana tillgångar hanteras vid bedömning av huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ned.

▼B

78. Det kan vara nödvändigt att beakta vissa skulder när återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet fastställs. Så kan vara fallet om en avyttring av en enhet förutsätter att köparen tar över en skuld. I dessa fall utgörs verkligt värde minus försäljningskostnader (eller inbetalningen från den slutliga avyttringen eller utrangeringen) av det uppskattade försäljningspriset på de tillgångar som ingår i enheten och tillhörande skulder efter avdrag för kostnader vid försäljning/-utrangering. För en meningsfull jämförelse mellan enhetens redovisade värde och återvinningsvärdet dras det redovisade värdet för skulden av från både det redovisade värdet och återvinningsvärdet för enheten.

Exempel

Ett företag bedriver gruvdrift i ett land där lagstiftningen kräver att ägaren måste återställa marken när brytningen avslutats. Kostnaderna för återställandet innefattar kostnader för att återföra de jordmassor som schaktades bort när verksamheten inleddes. En avsättning för kostnader för återställning gjordes när jordmassorna schaktades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade nyttjandeperiod. Avsättningen uppgår till 500 VE ([a]), vilket motsvarar nuvärdet av återställandekostnaden.

Gruvföretaget prövar om värdet för gruvan behöver skrivas ned. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Företaget har fått olika förslag på att sälja gruvan till ett pris på cirka 800 VE. Priset återspeglar det faktum att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Kostnader vid försäljning/utrangering i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1 200 VE, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet uppgår till 1 000 VE.

Den kassagenererande enhetens verkliga värde minus försäljningskostnader är 800 VE. Detta belopp innefattar kostnader för återställande, vilka redan har avsatts. För att uppnå jämförbarhet mellan nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet ska man därför dra av kostnaderna för återställande också från nyttjandevärdet. Det innebär att nyttjandevärdet uppgår till 700 VE (1 200 VE minus 500 VE). Enhetens redovisade värde uppgår till 500 VE, lika med gruvans redovisade värde (1 000 VE) efter avdrag för avsättningen för återställande (500 VE). Någon nedskrivning ska därför inte göras. Därför överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde dess redovisade värde.

([a]) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

79. Av praktiska skäl beräknas ibland återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet med tillägg för tillgångar som inte utgör en del av den kassagenererande enheten (exempelvis kundfordringar eller andra finansiella tillgångar) eller åtaganden som redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet för enheten med redovisat värde för dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet för skulderna.

▼B

Goodwill

Fördelning av goodwill på kassagenererande enheter

▼M22

80. När nedskrivningsbehov prövas ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv, från och med förvärvstidpunkten, fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergierna i förvärvet, vare sig andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget fördelas på dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Varje enhet eller grupp av enheter på vilken eller vilka goodwill fördelas ska

a) motsvara den lägsta nivå i företaget på vilken goodwillen i fråga övervakas i den interna styrningen av företaget

b) inte vara större än ett rörelsesegment enligt definition i punkt 5 i IFRS 8 *Rörelsesegment* före sammanslagning.

▼M12

81. Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. Goodwill genererar inte kassaflöden oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar, och bidrar ofta till kassaflöden för flera kassagenererande enheter. Goodwill kan ibland inte fördelas på annat än en godtycklig grund på enskilda kassagenererande enheter, utan endast på grupper av kassagenererande enheter. Följden blir att den lägsta nivån i ett företag, på vilken goodwill övervakas i den interna styrningen av företaget, ibland utgörs av ett antal kassagenererande enheter till vilka denna goodwill har koppling, men på vilka den inte kan fördelas. Hänvisningar i punkterna 83–99 och i bilaga C till en kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad ska läsas som hänvisningar också till en grupp av kassagenererande enheter på vilka goodwill är fördelad.

▼B

82. Tillämpning av kraven i punkt 80 får till följd att värdeminskningen av goodwill prövas på en nivå som återspeglar hur ett företag bedriver sin verksamhet och till vilken denna goodwill naturligt skulle kopplas. Därför krävs det vanligen inte att ytterligare rapporteringssystem utvecklas.

83. En kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad i syfte att pröva nedskrivningsbehovet behöver inte sammanfalla med den nivå på vilken goodwill är fördelad i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser,* i syfte att värdera vinster och förluster i utländsk valuta. Om ett företag exempelvis enligt IAS 21 måste fördela goodwill på relativt låga nivåer för att värdera vinster och förluster i utländsk valuta, behöver inte företaget pröva nedskrivningsbehovet på samma nivå såvida det inte också övervakar goodwill på den nivån i den interna styrningen av företaget.

84. Om den första fördelningen av goodwill som förvärvas i ett rörelseförvärv inte kan genomföras i sin helhet förrän i slutet av det räkenskapsår under vilket rörelseförvärvet genomförs, ska denna första fördelning genomföras före utgången av det första räkenskapsår som inleds efter förvärvsdatumet.

▼M12

85. Enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv* i det fall den första redovisningen av ett rörelseförvärv endast kan fastställas preliminärt i slutet av den period under vilken förvärvet träder i kraft, ska förvärvaren

a) redovisa förvärvet med dessa preliminära värden, och

b) redovisa eventuella justeringar av dessa preliminära värden till följd av slutförande av den första redovisningen under värderingsperioden, som inte ska överstiga tolv månader från förvärvsdatumet.

Under sådana omständigheter kanske det inte går att genomföra den första fördelningen av redovisad goodwill före utgången av det räkenskapsår under vilken rörelseförvärvet träder i kraft. När detta är fallet lämnar företaget de upplysningar som krävs enligt punkt 133.

▼B

86. Om goodwill har fördelats på en kassagenererande enhet och företaget avyttrar en verksamhet i denna enhet, ska den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten

a) innefattas i det redovisade värdet för verksamheten vid fastställande av vinst eller förlust vid avyttringen, och

b) värderas utifrån det relativa värdet för den avyttrade verksamheten och andelen av den kassagenererande enhet som behålls, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten.

Exempel

Ett företag säljer för 100 VE en verksamhet som var del av en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats. Den goodwill som är fördelad på enheten kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, förutom godtyckligt. Återvinningsvärdet för andelen av den kassagenererande enheten som behålls är 300 VE.

Eftersom den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, värderas den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten utifrån de relativa värdena för den avyttrade verksamheten och andelen av den enhet som behålls. Därför innefattas 25 procent av den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten i det redovisade värdet för den avyttrade verksamheten.

87. Om ett företag omorganiserar sin rapporteringsstruktur på ett sådant sätt att sammansättningen på en eller flera kassagenererande enheter på vilken eller vilka goodwill har fördelats förändras, ska denna goodwill omfördelas på de berörda enheterna. Denna omfördelning ska genomföras genom användande av relativt värde på ett sätt som liknar det som används när ett företag avyttrar en verksamhet i en kassagenererande enhet, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till de omorganiserade enheterna.

▼B

Exempel

Goodwill hade tidigare fördelats på den kassagenererande enheten A. Den goodwill som är fördelad på A kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, förutom godtyckligt. A ska delas upp och integreras i tre andra kassagenererande enheter, B, C och D.

Eftersom den goodwill som är fördelad på A endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, omfördelas den på enheterna B, C och D utifrån de relativa värdena för de tre delarna av A innan dessa delar integreras i B, C och D.

Prövning av nedskrivningsbehovet för kassagenererande enheter med goodwill

88. När, enligt beskrivning i punkt 81, goodwill har koppling till en kassagenererande enhet men inte har fördelats på den enheten, ska enhetens nedskrivningsbehov prövas, närhelst det finns en indikation på att enheten kan behöva skrivas ned, genom en jämförelse av enhetens redovisade värde, exklusive eventuell goodwill, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

89. Om en sådan kassagenererande enhet som beskrivs i punkt 88 i sitt redovisade värde innefattar en immateriell tillgång som har obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är färdig att användas och denna tillgångs nedskrivningsbehov endast kan prövas som del av den kassagenererande enheten, krävs enligt punkt 10 att enhetens nedskrivningsbehov prövas årligen.

90. En kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats ska prövas avseende nedskrivningsbehovet årligen, samt närhelst det finns en indikation på att enheten kan behövas skrivas ned, genom att enhetens redovisade värde, inklusive goodwill, jämförs med enhetens återvinningsvärde. Om enhetens återvinningsvärde överstiger enhetens redovisade värde, föreligger inte ett nedskrivningsbehov för enheten och den goodwill som är fördelad på enheten. Om enhetens redovisade värde överstiger enhetens återvinningsvärde, ska företaget redovisa värdenedgången i enlighet med punkt 104.

▼M12

_____

▼B

Tidpunkt för prövning av nedskrivningsbehovet

96. Den årliga prövningen av nedskrivningsbehovet hos en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att prövningen utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika kassagenererande enheters nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en del av eller all goodwill som är fördelad på en kassagenererande enhet förvärvats i ett rörelseförvärv under det aktuella räkenskapsåret, ska emellertid denna enhets nedskrivningsbehov prövas innan det aktuella räkenskapsåret löpt ut.

97. Om de tillgångar som utgör den kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som enheten med goodwill prövas, ska nedskrivningsbehovet för dem prövas innan det prövas för enheten med goodwill. På motsvarande sätt gäller, om de kassagenererande enheter som utgör en grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som enheterna med goodwill prövas, att nedskrivningsbehovet för de enskilda enheterna ska prövas innan det prövas för enheterna med goodwill.

▼B

98. Vid den tidpunkt när nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas, kan det finnas en indikation på en värdeminskning för en tillgång i enheten med goodwill. I sådana fall prövar företaget tillgångens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den tillgången innan nedskrivningsbehovet för den kassagenererande enheten med goodwill prövas. På motsvarande sätt kan det finnas en indikation på en värdeminskning av en kassagenererande enhet i en grupp av enheter med goodwill. I sådana fall prövar företaget den kassagenererande enhetens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den enheten innan nedskrivningsbehovet för den gruppen av enheter med goodwill prövas.

99. Den senaste utförliga beräkning, som utförts under en föregående period, av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan användas när nedskrivningsbehovet för den enheten prövas, under den innevarande perioden, såvida samtliga nedanstående villkor är uppfyllda

a) de tillgångar och skulder som utgör enheten inte har förändrats i betydande utsträckning sedan den senast utförda beräkningen av återvinningsvärdet,

b) den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som avsevärt översteg enhetens redovisade värde, och

c) baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten låg att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga enhetens aktuella redovisade värde.

Gemensamma tillgångar

100. Gemensamma tillgångar utgörs av tillgångar som är gemensamma för flera kassagenererande enheter. Exempel är huvudkontor, datorutrustning eller en forskningsavdelning. Företagets struktur är avgörande för om en tillgång motsvarar denna standards definition på en gemensam tillgång för en viss kassagenererande enhet. De utmärkande kännetecknen för en gemensam tillgång är att den inte ger upphov till inbetalningar som är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och att den inte i sin helhet kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning.

101. Eftersom gemensamma tillgångar inte ger upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar, kan återvinningsvärdet för en enskild gemensam tillgång inte fastställas, förutom i det fall företagsledningen beslutat att avyttra eller utrangera tillgången. Om det finns indikationer på att värdet för en gemensam tillgång behöver skrivas ned, beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde för denna kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter. Eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 104.

▼B

102. Vid bedömningen av om värdet för en kassagenererande enhet behöver skrivas ned ska företaget beakta alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enheten i fråga. Om en del av det redovisade värdet för en gemensam tillgång

a) kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten, ska företaget jämföra det redovisade värdet för den enheten, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som är fördelad på den enheten, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

b) inte kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten ska företaget

i) jämföra det redovisade värdet för enheten, exklusive den gemensamma tillgången, med dess återvinningsvärde och redovisa eventuella nedskrivningar i enlighet med punkt 104,

ii) avgöra vilken som är den minsta grupp av kassagenererande enheter som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och på vilken en del av det redovisade värdet kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt, och

iii) jämföra det redovisade värdet för denna grupp av kassagenererande enheter, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som kan fördelas på denna grupp av enheter, med återvinningsvärdet för gruppen av enheter. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

103. Exempel 8 åskådliggör tillämpningen av dessa krav på gemensamma tillgångar.

Nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

104. En nedskrivning ska redovisas för en kassagenererande enhet (den minsta grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill eller en gemensam tillgång har fördelats) endast om återvinningsvärdet för enheten (gruppen av enheter) är lägre än det redovisade värdet för enheten (gruppen av enheter). Nedskrivningsbeloppet ska fördelas för att minska det redovisade värdet för tillgångarna i enheten (grupper av enheter) enligt följande ordning

a) först minskas det redovisade värdet för goodwill som hänförts till den kassagenererande enheten (gruppen av enheter), och

b) sedan minskas redovisat värde för goodwill som hänförts till övriga tillgångar (gruppen av enheter) proportionellt baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten (gruppen av enheter).

Dessa nedskrivningar ska redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 60.

105. När värdenedgångar fördelas i enlighet med punkt 104 ska ett företag inte minska det redovisade värdet för en tillgång till ett värde som understiger det högsta av

a) tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader (om dessa går att fastställa),

b) tillgångens nyttjandevärde (om detta går att fastställa), och

c) noll.

▼B

Det nedskrivningsbelopp som annars hade fördelats på tillgången ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten (grupper av enheter).

106. Om det är praktiskt ogenomförbart att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, kräver standarden en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet på samtliga tillgångar, förutom goodwill, eftersom alla tillgångar i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.

107. Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas ska (se punkt 67)

a) en nedskrivning för tillgången redovisas om redovisat värde är högre än det högre av dess verkliga värde minus försäljningskostnader och resultatet av den fördelning som beskrivs i punkterna 104 och 105, och

b) ingen nedskrivning redovisas om den kassagenererande enhet som är hänförlig till tillgången inte har minskat i värde. Detta gäller även om tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader understiger dess redovisade värde.

Exempel

En maskin har fått en skada. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Tillgångens verkliga värde minus försäljningskostnader är lägre än dess redovisade värde. Maskinen ger inte upphov till inbetalningar som kan särskiljas. Den minsta grupp av tillgångar som innefattar den defekta maskinen och som ger upphov till inbetalningar som kan särskiljas är den produktionslinje till vilken maskinen hör. Produktionslinjens återvinningsvärde tyder på att produktionslinjen i sin helhet inte har minskat i värde.

Förutsättning 1: de budgetar som företagets ledning fastställt medför inget åtagande om att ersätta den skadade maskinen.

Återvinningsvärdet för maskinen kan inte fastställas eftersom maskinens nyttjandevärde

a) *kan skilja sig från dess verkliga värde minus försäljningskostnader, och*

b) *bara kan fastställas för den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen).*

Produktionslinjen har inte minskat i värde. Därför redovisas ingen nedskrivning av maskinen. Trots det kan företaget behöva se över nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden för maskinen. Det är möjligt att en kortare nyttjandeperiod eller ändrad avskrivningsmetod krävs för att återspegla en ändrad syn på maskinens återstående nyttjandeperiod eller för hur de ekonomiska fördelarna väntas bli använda av företaget.

Förutsättning 2: de budgetar som företagets ledning fastställt medför ett åtagande att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena som maskinen ger upphov till fram till avyttringen antas vara försumbara.

▼B

Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess verkliga värde minus försäljningskostnader. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen). Eftersom maskinens verkliga värde minus försäljningskostnader är lägre än dess redovisade värde ska maskinens värde skrivas ned.

108. När kraven i punkterna 104 och 105 har tillämpats, ska en avsättning avseende ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet redovisas endast om så krävs enligt annan standard.

ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

109. Punkterna 110–116 innehåller krav för återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i 124 och 125 krav för goodwill.

110. Ett företag ska per varje balansdag fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

111. När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad ska åtminstone följande indikationer beaktas:

Externa informationskällor

a) tillgångens marknadsvärde har ökat betydande under perioden.

b) under perioden har betydande tekniska, marknadsmässiga, ekonomiska eller legala förändringar skett, eller förväntas ske inom en snar framtid, med en positiv inverkan på företaget eller de marknader som tillgången är avsedd för.

c) marknadsräntorna eller andra avkastningskrav på marknaden har fallit under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.

Interna informationskällor

d) betydande förändringar har ägt rum under perioden, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett positivt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången. Dessa förändringar innefattar utgifter under perioden i syfte att förbättra tillgångens prestanda eller omstrukturera den verksamhet i vilken tillgången ingår.

▼B

e) den interna resultatrapporteringen visar att tillgångens avkastning är högre, eller förväntas bli högre, än vad som tidigare antagits.

112. De indikationer som enligt punkt 111 finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad återspeglar huvudsakligen de indikationer som finns i punkt 12.

113. Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad kan det vara uttryck för att ledningen behöver göra en översyn av tillgångens återstående nyttjandeperiod, avskrivningsmetoden eller av restvärdet i enlighet med den standard som är tillämplig för tillgången även om en återföring inte bedöms som erforderlig.

114. En tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill ska återföras endast om det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för bestämningen av tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, ska tillgångens redovisade värde, förutom enligt vad som anges i punkt 117, ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning.

115. En återföring återspeglar en ökning av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången, antingen genom användande eller från en försäljning, i förhållande till den tidpunkt när företaget senast skrev ned värdet för tillgången. Enligt punkt 130 måste ett företag kunna påvisa de förändringar som givit upphov till ökningen. Exempel på förändrade uppskattningar och bedömningar är

a) en förändring av grunden för återvinningsvärdet (det vill säga om återvinningsvärdet baseras på verkligt värde minus försäljningskostnader eller nyttjandevärdet),

b) i det fall återvinningsvärdet baserades på nyttjandevärdet, en förändring i framtida kassaflöden eller av diskonteringssats, eller

c) i det fall återvinningsvärdet baserades på verkligt värde minus försäljningskostnader, en förändrad uppskattning och bedömning av de delar som ingår i verkligt värde minus försäljningskostnader.

116. En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet till följd av att nuvärdet av framtida in- och utbetalningar ökar ju närmare i tiden de väntas inflyta. Dock har inte det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången ökat. Därför återförs en nedskrivning inte i ett sådant fall, även om tillgångens återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet.

Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång

117. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till följd av en återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om företaget inte hade gjort några nedskrivningar för tillgången.

118. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till ett högre belopp än vad som skulle ha redovisats (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts, utgör en omvärdering. Vid redovisning av en sådan omvärdering tillämpar företaget den standard som är tillämplig för tillgången i fråga.

▼B

119. En återföring av en nedskrivning för en tillgång förutom goodwill ska omedelbart redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång ska behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.

►M5 120. En återföring av en nedskrivning av en omvärderad tillgång redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven för den tillgången. Till den ◄ del en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit redovisad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, ska en återföring av nedskrivningen emellertid också redovisas i resultaträkningen.

121. När en nedskrivning återförts ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring av en nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

122. En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet ska fördelas proportionellt på tillgångarna i enheten, förutom för goodwill, i enlighet med dessa tillgångars redovisade värden. En ökning av tillgångarnas redovisade värden ska redovisas i enlighet med punkt 119.

123. När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 122 ska det redovisade värdet för en enskild tillgång inte överstiga det lägre av

a) återvinningsvärdet (om detta kan fastställas), och

b) det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning av tillgången.

Beloppet för återföringen av nedskrivningen, som annars hade fördelats på tillgången ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten, förutom goodwill.

Återföring av en nedskrivning av goodwill

124. En nedskrivning av goodwill ska inte återföras i en efterföljande period.

125. Enligt IAS 38, *Immateriella tillgångar*, är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetad goodwill som tillgång i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Varje ökning av återvinningsvärdet för goodwill under de perioder som följer på redovisningen av en nedskrivning för goodwillen i fråga är troligen en ökning av internt upparbetad goodwill och inte en återföring av den nedskrivning som redovisats för förvärvad goodwill.

UPPLYSNINGAR

126. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje tillgångsslag

a) beloppet för de nedskrivningar som redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ under perioden och vilka poster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som påverkats,

▼B

b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ under perioden och vilka poster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som påverkats,

c) beloppet för de nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden, och

d) beloppet för de återföringar av nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden.

127. Med tillgångsslag avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.

128. De uppgifter som ska lämnas enligt punkt 126 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den avstämning som görs för materiella anläggningstillgångar av redovisat värde vid periodens in- och utgång i enlighet med IAS 16.

129. Ett företag som redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8 ska upplysa om följande för varje segment för vilket informationen ska lämnas

a) beloppet för de nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden, och

b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden.

130. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje väsentlig nedskrivning som redovisats eller återförts under perioden för en enskild tillgång, inklusive goodwill, eller en kassagenererande enhet

a) de händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen,

b) nedskrivningen eller återföringens belopp,

c) för en enskild tillgång

i) tillgångens karaktär, och

ii) om företaget redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8, uppgift om det segment till vilket tillgången hör,

d) för en kassagenererande enhet

i) en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegren eller ett geografiskt område, ett segment för vilket information ska lämnas, enligt definition i IFRS 8),

ii) beloppet för den nedskrivning som redovisats eller återförts per tillgångsslag och, om företaget lämnar information om segment i enlighet med IFRS 8, per segment för vilka information ska lämnas, och

▼B

iii) om den gruppering av tillgångar som genomförts i syfte att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, en beskrivning av den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats,

e) huruvida tillgångens (enhetens) återvinningsvärde utgörs av dess verkliga värde minus försäljningskostnader eller nyttjandevärde,

f) om återvinningsvärdet är verkligt värde minus försäljningskostnader, den grund som används för att fastställa verkligt värde minus försäljningskostnader (såsom huruvida verkligt värde fastställdes genom hänvisning till en aktiv marknad),

g) om återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken diskonteringssats (vilka diskonteringssatser) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.

131. Ett företag ska lämna följande upplysningar för aggregerade belopp avseende nedskrivningar och aggregerade belopp avseende återföringar av nedskrivningar som redovisats under perioden, för vilka ingen information lämnats i enlighet med punkt 130:

a) De huvudsakliga kategorier som påverkats av nedskrivningar och de huvudsakliga kategorier som påverkats av återföringar av nedskrivningar.

b) De huvudsakliga händelser och omständigheter som lett till redovisningen av dessa nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar.

132. Företaget uppmuntras att lämna upplysningar om de antaganden som ligger till grund för beräkning av tillgångarnas (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärden under perioden. Dock kräver punkt 134 att ett företag lämnar information om de uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet när goodwill eller en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod innefattas i det redovisade värdet för enheten.

133. Om, i enlighet med punkt 84, en andel av den goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv under perioden inte har fördelats på en kassagenererande enhet (grupper av enheter) per ►M5 rapportperiodens slut ◄, ska upplysning om beloppet för denna ofördelade goodwill lämnas tillsammans med orsakerna till varför detta belopp är ofördelat.

Uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för kassagenererande enheter med goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder

134. Ett företag ska lämna den information som krävs enligt (a)–(f) för varje kassagenererande enhet (grupper av enheter) för vilken det redovisade värdet för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som är fördelat på den enheten (gruppen av enheter) är betydande i jämförelse med företagets totala redovisade värde för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder

a) det redovisade värdet för goodwill som fördelas på enheten (gruppen av enheter).

▼B

b) det redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på enheten (gruppen av enheter).

c) den grund på vilken enhetens (grupperna av enheters) återvinningsvärde har fastställts (det vill säga nyttjandevärde eller verkligt värde minus försäljningskostnader).

d) om enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde baseras på nyttjandevärde

i) en beskrivning av varje viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sina kassaflödesprognoser för den period som täcks av de senast gjorda budgetarna/prognoserna. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde är mest känsligt.

ii) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattas i varje viktigt antagande, huruvida det värdet eller de värdena återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

iii) den period över vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflöden baserat på finansiella budgetar/prognoser som fastställts av företagsledningen och när en period som är längre än fem år används för en kassagenererande enhet (grupp av enheter), en förklaring till varför den längre perioden är motiverad.

iv) den tillväxttakt som används för att extrapolera kassaflödesprognoser bortom den period som täcks av de senast gjorda budgetarna/prognoserna, och motivet till att använda en tillväxttakt som överstiger den långfristiga tillväxttakten för de produkter, branscher eller land eller länder i vilket företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken enheten (gruppen av enheter) är avsedd.

v) den diskonteringssats eller de diskonteringssatser som tillämpas på kassaflödesprognoserna.

▼M8

e) om enhetens (gruppens av enheter) återvinningsvärde baseras på verkligt värde minus försäljningskostnader, den metod som används för att fastställa verkligt värde minus försäljningskostnader. Om verkligt värde minus försäljningskostnader inte fastställs med hjälp av ett observerbart marknadspris för enheten (grupper av enheter) ska följande upplysningar också lämnas:

i) en beskrivning av varje viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av verkligt värde minus försäljningskostnader. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde är mest känsligt.

ii) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattas i varje viktigt antagande, huruvida dessa värden återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

Om verkligt värde minus försäljningskostnader fastställs med hjälp av diskonterade kassaflödesprognoser ska följande upplysningar också lämnas:

iii) den period för vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflödet,

▼M8

iv) den tillväxttakt som har använts för att extrapolera kassaflödesprognoserna,

v) den eller de diskonteringsfaktorer som har använts för kassaflödesprognoserna.

▼B

f) om en rimligt möjlig förändring i ett viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde skulle innebära att enhetens (gruppen av enheters) redovisade värde skulle överstiga dess återvinningsvärde

i) det belopp med vilket enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde överstiger dess redovisade värde.

ii) det värde som är tilldelat det viktiga antagandet.

iii) det belopp med vilket värdet som innefattats i det viktiga antagandet måste ändras, efter det att eventuella följdeffekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enheten (gruppen av enheters) återvinningsvärde ska motsvara dess sammanlagda redovisade värde.

135. Om en del av eller hela det redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder fördelats på flera kassagenererande enheter (grupper av enheter), och det belopp som därmed är fördelat på varje enhet (grupper av enheter) inte är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska upplysning om detta lämnas, tillsammans med det sammanlagda redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod som fördelats på dessa enheter (grupper av enheter). Dessutom, om återvinningsvärdena för någon av dessa enheter (grupper av enheter) baseras på samma viktiga antagande(n) och det sammanlagda värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelats på dem är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska företaget lämna upplysning om detta, tillsammans med

a) det sammanlagda redovisade värdet för goodwill som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter).

b) det sammanlagda redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter).

c) en beskrivning av viktigt antagande eller viktiga antaganden.

d) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattats i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena, huruvida det värdet eller de värdena återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

e) om en rimlig möjlig förändring i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena skulle innebära att det sammanlagda redovisade värdet för dessa enheter (grupper av enheter) överstiger deras sammanlagda återvinningsvärden

i) det belopp med vilket enheternas (grupperna av enheters) sammanlagda återvinningsvärden överstiger deras sammanlagda redovisade värden.

ii) det värde eller de värden som är innefattade i det viktiga antagandet eller de viktigaste antagandena.

▼B

iii) det belopp med vilket värdet eller de värden som innefattas i det viktigaste antagandet eller de viktigaste antagandena måste ändras, efter det att eventuella följdeffekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enheternas (grupperna av enheter) återvinningsvärden ska motsvara deras sammanlagda redovisade värden.

136. Den senast gjorda beräkningen som gjorts under en tidigare period av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet (grupp av enheter) kan, i enlighet med punkt 24 eller 99, utnyttjas under framtida perioder och användas när nedskrivningsbehovet för den enheten (gruppen av enheter) prövas under den aktuella perioden, förutsatt att vissa angivna kriterier uppfylls. När så är fallet avser den information för enheten (gruppen av enheter) som omfattas av upplysningskraven i punkterna 134 och 135 den tidigare gjorda beräkningen av återvinningsvärdet.

137. Exempel 9 åskådliggör de upplysningskrav som anges i punkterna 134 och 135.

Övergångsbestämmelser och ikraftträdande

▼M12

_____

139. Ett företag ska tillämpa denna standard

▼B

a) för redovisningen av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för alla andra tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsåret som börjar den 31 mars 2004 eller senare.

140. Företag som omfattas av punkt 139 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum som anges i punkt 139. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 38 (enligt omarbetning 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 61, 120, 126 och 129. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

140B. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards **Board 2008) innebar att punkt 65, 81, 85 och 139 ändrades, att punkterna 91–95 och 138 ströks och att bilaga C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringarna tillämpas för denna tidigare period**.

▼M8

140C. Punkt 134(e) ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M7

140D. Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, och IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter) som utfärdades i maj 2008 lades punkt 12(h) till. Varje företag ska tillämpa denna ändring för kommande räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar de därmed förknippade ändringarna i punkterna 4 och 38A i IAS 27 på en tidigare period måste det också tillämpa ändringen av punkt 12 h.

▼M22

140E. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 80 (b) ändrades. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

Upphävande av IAS 36 (utfärdad 1998)

141. Denna standard ersätter IAS 36, *Nedskrivningar* (utfärdad 1998).

Bilaga A

TEKNIKER FÖR NUVÄRDESBERÄKNING VID BESTÄMMANDE AV NYTTJANDEVÄRDET

Standarden och dess bilaga utgör en helhet. Här återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna nyttjandevärde. Trots att begreppet ”tillgång” används, gäller den även för en grupp av tillgångar som bildar en kassagenererande enhet.

Komponenter vid beräkning av nuvärde

A1. Följande delar fångar sammantaget de ekonomiska skillnaderna mellan tillgångar

a) en uppskattning av framtida kassaflöden, eller i mer komplexa fall, serier av framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången,

b) förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa kassaflödens storlek och tidpunkt,

c) pengars tidsvärde, som representeras av aktuell riskfri ränta,

d) priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången, och

▼B

e) andra faktorer, som ibland ej går att identifiera (såsom svag likviditet), som marknadsaktörer skulle återspegla vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

A2. I denna bilaga jämförs två metoder för beräkning av nuvärde, som var för sig, beroende på omständigheterna, kan användas för att uppskatta en tillgångs nyttjandevärde, beroende på omständigheterna. I den ”traditionella” metoden är justeringar för faktorerna (b)–(e) som beskrivs i punkt A1 inbäddade i diskonteringssatsen. I den metod som bygger på förväntade kassaflöden leder faktorerna (b), (d) och (e) till justeringar vid beräkningen av riskjusterade förväntade kassaflöden. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet vara en återspegling av det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall.

Allmänna principer

A3. De tekniker som används för att uppskatta framtida kassaflöden och räntesatser kommer att variera med situationen beroende på de rådande omständigheterna för tillgången i fråga. Dock styr följande allmänna principer alla tillämpningar av nuvärdestekniker vid värdering av tillgångar

a) de räntesatser som används för att diskontera kassaflöden ska återspegla antaganden som överensstämmer med dem som finns inneboende i de uppskattade kassaflödena. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Exempelvis kan en diskonteringssats om 12 procent användas på avtalsenliga kassaflöden för en lånefordran. Denna räntesats återspeglar förväntningar om framtida inställda betalningar för lån med vissa egenskaper. Samma räntesats om 12 procent skulle inte användas för att diskontera förväntade kassaflöden eftersom dessa kassaflöden redan återspeglar antaganden om framtida betalningsinställelser.

b) uppskattade kassaflöden och diskonteringssatser ska vara opartiska och inte vara påverkade av faktorer som inte har koppling till tillgången i fråga. Exempelvis är innebörden av att medvetet underskatta uppskattade nettokassaflöden för att förbättra den lönsamhet som presenteras för en tillgång att värderingen inte längre är opartisk.

c) uppskattade kassaflöden eller diskonteringssatser ska återspegla intervallet av möjliga utfall och inte bara ett enda mest troligt, lägsta eller högsta möjliga belopp.

Beräkna nuvärde genom traditionell metod eller genom att använda förväntade kassaflöden

Traditionell metod

A4. I redovisningstillämpningar där nuvärde används har traditionellt sett en uppsättning uppskattade kassaflöden och en enda diskonteringssats använts, som ofta beskrivs som ”den faktor som överensstämmer med risken”. Innebörden är att i den traditionella metoden förutsätts att alla förväntningar om framtida kassaflöden och lämplig riskpremie kan införlivas i en enda diskonteringssats. Därför ligger i traditionella metoden tyngdpunkten i huvudsak i valet av diskonteringssats.

▼B

A5. I vissa fall, såsom när det går att finna jämförbara tillgångar på en marknad, är det relativt enkelt att använda den traditionella metoden. För tillgångar med avtalsenliga kassaflöden stämmer den överens med hur aktörer på marknadsplatser beskriver tillgångar, som exempelvis ”en obligation med 12 procents ränta”.

A6. Dock kan den traditionella metoden förbise vissa komplexa värderingsproblem, såsom värdering av icke-finansiella tillgångar för vilka det inte finns någon marknad eller inte heller någon marknad för jämförbara tillgångar. En korrekt identifiering av den del av räntan som överensstämmer med risken kräver analys av minst två poster – en tillgång som omsätts på en marknad och som har en observerbar ränta och den tillgång som värderas. Tillämplig diskonteringssats för de kassaflöden som beräknas måste härledas från den observerbara räntan för denna andra tillgång. För att kunna göra denna härledning måste egenskaperna för den andra tillgångens kassaflöden likna kassaflödena för den tillgång som ska värderas. Därför måste vid värderingen följande ske

a) identifiering av de kassaflöden som ska diskonteras,

b) identifiering av annan tillgång på marknaden, som har kassaflöden med till synes likartade egenskaper,

c) jämförelse av kassaflödena från de två posterna för att kontrollera att de är likartade (exempelvis, är kassaflödena avtalade kassaflöden, eller är kassaflödena för den ena tillgången avtalade och för den andra uppskattade?),

d) utvärdering av huruvida det finns ett inslag i en post som inte finns i den andra (är exempelvis den ena mer likvid än den andra?), och

e) utvärdering av huruvida kassaflödena för bägge tillgångarna troligen kommer att uppträda (det vill säga variera) på ett likartat sätt vid ändrade ekonomiska förutsättningar.

Förväntade kassaflöden

A7. Den metod som använder förväntade kassaflöden är i vissa situationer ett mer effektivt värderingsverktyg än den traditionella metoden. När en värdering sker används alla förväntningar om möjliga kassaflöden i stället för bara det mest troliga kassaflödet. Exempelvis kan ett kassaflöde vara 100 VE, 200 VE eller 300 VE med sannolikheter på motsvarande 10 procent, 60 procent och 30 procent. Det förväntade kassaflödet är 220 VE. Att använda förväntade kassaflöden skiljer sig sålunda från den traditionella metoden genom att fokusera på en direkt analys av kassaflödena i fråga och på mer uttryckliga framställningar om de antaganden som används i beräkningen.

A8. I den metod som använder förväntade kassaflöden tillåts också användning av nuvärdestekniker när tidpunkten för kassaflödena är oviss. Exempelvis kan ett kassaflöde om 1 000 VE erhållas inom ett år, två år eller tre år, med sannolikheter på motsvarande 10 procent, 60 procent och 30 procent. Exemplet nedan innehåller beräkning av förväntat nuvärde i denna situation.

Nuvärde av 1 000 VE efter 1 år till 5 %	952,38 VE	
Sannolikhet	10,00 %	95,24 VE
Nuvärde av 1 000 VE efter 2 år till 5,25 %	902,73 VE	
Sannolikhet	60,00 %	541,64 VE

▼B

Nuvärde av 1 000 VE efter 3 år till 5,50 %	851,61 VE	
Sannolikhet	30,00 %	255,48 VE
Förväntat nuvärde		892,36 VE

A9. Det förväntade nuvärdet för 892,36 VE skiljer sig från den traditionella metoden där den bästa uppskattningen är 902,73 VE (sannolikheten på 60 procent). En traditionell nuvärdesberäkning som tillämpas på detta exempel kräver ett beslut om vilken av de möjliga tidpunkterna för kassaflödena som ska användas och skulle därmed inte återspegla sannolikheterna för de andra tidpunkterna. Detta beror på att diskonteringssatsen i en traditionell nuvärdesberäkning inte kan återspegla osäkerhet vad gäller tidpunkt.

A10. Att använda sannolikheter är ett viktigt inslag när förväntade kassaflöden används som metod. Vissa menar att tilldelning av sannolikheter till mycket subjektiva uppskattningar kan ge intryck av större exakthet än vad som verkligen är fallet. Dock kräver korrekt tillämpning av den traditionella metoden (enligt beskrivning i punkt A6) samma uppskattningar och subjektivitet utan att ge den beräkningsmässiga transparens som metoden som bygger på förväntade kassaflöden gör.

A11. Många uppskattningar som tagits fram i aktuell praxis införlivar redan på ett informellt sätt komponenterna i metoden som bygger på förväntade kassaflöden. Dessutom behöver den som upprättar redovisningen ofta värdera en tillgång genom att använda begränsad information om sannolikheterna för möjliga kassaflöden. Exempelvis kan den som upprättar redovisningen ställas inför följande situationer:

a) Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE, men inget belopp i intervallet är mer troligt än något annat belopp. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 150 VE [(50 + 250)/2].

b) Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE och det mest troliga beloppet är 100 VE. Dock är sannolikheterna för de olika utfallen inte kända. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 133,33 VE [(50 + 100 + 250)/3].

c) Det uppskattade beloppet kommer att vara 50 VE (10 procents sannolikhet), 250 VE (30 procents sannolikhet) eller 100 VE (60 procents sannolikhet). Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 140 VE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

I vart och ett av fallen är det troligt att det uppskattade förväntade kassaflödet ger en bättre uppskattning av nyttjandevärdet än det lägsta, mest troliga eller högsta värdet sett var för sig.

A12. Tillämpningen av en metod som bygger på ett förväntat kassaflöde innebär en kostnad/nytta-konflikt. I vissa fall kan ett företag ha tillgång till omfattande uppgifter och kan ta fram många kassaflödesscenarier. I andra fall kanske ett företag inte kan ta fram mer än allmänna uppgifter om rörligheten i kassaflöden utan att det leder till betydande kostnader. Företaget behöver väga kostnaden för att erhålla ytterligare information mot den ytterligare tillförlitlighet som denna information kommer att ge vid värderingen.

▼B

A13. Vissa hävdar att tekniker som bygger på förväntade kassaflöden inte är lämpliga vid värdering av en enskild post eller en post med ett begränsat antal möjliga utfall. 90 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 10 VE och 10 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 1 000 VE. De påpekar att det förväntade kassaflödet i detta exempel blir 109 VE och menar att detta resultat inte representerar något av de belopp som i slutänden skulle erläggas.

A14. Påståenden som det ovan återgivna återspeglar en avvikande underliggande uppfattning om värderingens syfte. Om syftet är att summera de kostnader som kommer att uppkomma kanske inte förväntade kassaflöden ger en representativ uppskattning av den förväntade kostnaden. Denna standard behandlar emellertid beräkningen av återvinningsvärdet för en tillgång. Återvinningsvärdet för tillgången i exemplet är troligen inte 10 VE, även om detta är det mest troliga kassaflödet. Detta beror på att en värdering till 10 VE inte införlivar kassaflödenas osäkerhet vid värderingen av tillgången. I stället presenteras det osäkra kassaflödet som om det var ett säkert kassaflöde. Inget rationellt företag skulle sälja en tillgång med dessa egenskaper för 10 VE.

Diskonteringssats

A15. Oavsett vilken metod ett företag använder vid beräkning av nyttjandevärdet för en tillgång ska de räntesatser som används för att diskontera kassaflöden inte återspegla risker för vilka de uppskattade kassaflödena har blivit justerade. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.

A16. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringssats från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av

a) pengarnas tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod, och

b) faktorerna (b), (d) och (e) som beskrivs i punkt A1, till den del dessa faktorer inte har lett till justeringar vid beräkningen av uppskattade kassaflöden.

A17. Som startpunkt vid en sådan uppskattning kan företaget beakta följande komponenter i diskonteringsfaktorn

a) företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad, som fastställs med tekniker som exempelvis Capital Asset Pricing Model,

b) företagets marginella upplåningsränta, och

c) andra marknadsmässiga upplåningsräntor.

A18. Dock måste dessa räntor justeras

a) så att de återspeglar sådana specifika risker som marknaden förknippar med de uppskattade kassaflödena för tillgången, och

b) så att de ej innefattar risker som inte är relevanta för tillgångens uppskattade kassaflöden eller risker för vilka de uppskattade kassaflödena har justerats.

▼B

Dessutom bör risker såsom landrisk, valutarisk och prisrisk beaktas.

A19. Diskonteringssatsen är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som av hur företaget finansierat köpet av tillgången eftersom de framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången.

A20. Enligt punkt 55 krävs att den diskonteringssats som används är före skatt. Därför, om den grund som används för att uppskatta diskonteringssatsen är fastställd efter skatt justeras den till att vara före skatt.

A21. Normalt använder ett företag endast en diskonteringssats för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringssatser användas för olika tidsperioder, när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker under olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid.

▼M12

Bilaga C

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

Prövning av nedskrivningsbehov i kassagenererande enheter med goodwill och innehav utan bestämmande inflytande

C1 Enligt IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008) värderar och redovisar förvärvaren goodwill per förvärvstidpunkten som det beloppet för (a) minus (b) nedan

a) summan av

i) den överförda ersättningen värderad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt IFRS 3, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

Fördelning av goodwill

C2 Enligt punkt 80 i denna standard ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergieffekterna i förvärvet, oavsett huruvida andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget tilldelas till dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Det är möjligt att vissa av de synergieffekter som är följden av ett rörelseförvärv kommer att fördelas på en kassagenererande enhet i vilken innehavet utan bestämmande inflytande inte har något innehav.

▼M12

Prövning av nedskrivningsbehov

C3 Prövning av nedskrivningsbehov innefattar jämförelse av en kassagenererande enhets återvinningsvärde med den kassagenererande enhetens redovisade värde.

C4 Om ett företag beräknar innehav utan bestämmande inflytande till dess proportionella innehav i de identifierbara tillgångarna netto i ett dotterföretag per förvärvstidpunkten, i stället för till verkligt värde, innefattas goodwill hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande i återvinningsvärdet för den hänförliga kassagenererande enheten men redovisas inte i moderföretagets koncernredovisning. Följden blir att ett företag ska räkna upp det redovisade värdet för goodwill som är fördelad på den enheten så att det innefattar den goodwill som är hänförlig till innehavet utan bestämmande inflytande. Detta justerade redovisade värde jämförs sedan med enhetens återvinningsvärde för att fastställa huruvida den kassagenererande enheten behöver skrivas ned.

Fördelning av en nedskrivning

C5 Enligt punkt 104 måste varje identifierad nedskrivning först fördelas för att minska det redovisade värdet på goodwill fördelad på enheten och sedan proportionellt på de övriga tillgångarna i enheten baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

C6 Om ett dotterföretag, eller del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande i sig självt är en kassagenererande enhet fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som den som används för att fördela resultatet.

C7 Om ett dotterföretag, eller del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande är del av en större kassagenererande enhet, fördelas goodwillnedskrivningar på delarna i den kassagenererande enheten med ett innehav utan bestämmande inflytande och på delarna utan detta. Nedskrivningarna ska fördelas på den kassagenererande enhetens delar baserat på

a) till den del nedskrivningen är hänförlig till goodwill i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på goodwillen i de delarna före nedskrivningen, och

b) till den del nedskrivningen är hänförlig till identifierbara tillgångar i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på de identifierbara tillgångarna netto i de delarna före nedskrivningen. Varje sådan nedskrivning fördelas proportionellt på tillgångarna för delarna i varje enhet baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i delen.

I de delar som har ett innehav utan bestämmande inflytande fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som används för fördelning av resultatet.

C8 Om en nedskrivning hänförlig till ett innehav utan bestämmande inflytande rör goodwill som inte redovisas i moderföretagets koncernredovisning (se punkt C4) redovisas denna nedskrivning inte som en nedskrivning av goodwill. I dessa fall fördelas enbart den nedskrivning som är hänförlig till den goodwill som är fördelad på moderföretag som en nedskrivning av goodwill.

C9 Exempel 7 åskådliggör prövning av nedskrivningsbehovet i en ej helägd kassagenererande enhet med goodwill.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 37

Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

SYFTE

Syftet med denna standard är att säkerställa att lämpliga kriterier för redovisning och värderingsgrunder tillämpas på avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar och att tillräckliga upplysningar lämnas i noterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, med undantag för dem som

   a) uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande, och

   b) [struken]

   c) de som omfattas av någon annan standard.

2. Denna standard tillämpas inte på finansiella instrument (inklusive garantier) som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

3. Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. Denna standard är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.

4. [Struken]

▼M12

5. När en annan standard behandlar en viss typ av avsättning, eventualförpliktelse eller eventualtillgång tillämpar ett företag denna andra standard i stället för denna standard. Exempelvis behandlas vissa typer av avsättningar i standarder om

▼B

   a) entreprenadavtal (se IAS 11, *Entreprenadavtal*),

   b) inkomstskatter (se IAS 12, *Inkomstskatter*),

   c) leasingavtal (se IAS 17, *Leasingavtal*). Eftersom IAS 17 inte anger hur leasingavtal som blivit förlustkontrakt redovisas gäller emellertid denna standard för dessa avtal,

   d) ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*), och

   e) försäkringsavtal (se IFRS 4, *Försäkringsavtal)*. Denna standard gäller dock en försäkringsgivares andra avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar än de som uppkommer till följd av dennes avtalsenliga förpliktelser och rättigheter enligt försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.

6. Vissa poster som redovisas som avsättningar kan ha samband med att en intäkt redovisas, exempelvis då ett företag ställer en garanti mot en avgift. Denna standard behandlar inte redovisning av intäkt. I IAS 18, *Intäkter*, behandlas redovisning av intäkter och lämnas praktisk vägledning för tillämpningen av de kriterier som gäller för intäktsredovisning. Bestämmelserna i IAS 18 påverkas inte av denna standard.

▼B

7. I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovissa i fråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. I vissa länder används begreppet ”avsättning” även i samband med poster som avskrivning, nedskrivning och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.

8. I andra standarder behandlas huruvida utgifter redovisas som tillgångar eller kostnader. Dessa frågeställningar behandlas inte i denna standard. Följaktligen vare sig förbjuder eller kräver denna standard aktivering av motposten när en avsättning görs.

9. Denna standard tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive avvecklade verksamheter). När en omstrukturering uppfyller definitionen på en avvecklad verksamhet kan ytterligare upplysningar krävas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

DEFINITIONER

10. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En *skuld* är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen ”resurser”).

En *förpliktande händelse* är en händelse som skapar en legal eller informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen.

En legal förpliktelse är en förpliktelse som härrör från

a) ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),

b) lagstiftning, eller

c) annan laglig grund.

En informell förpliktelse är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget

a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och

b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En *eventualförpliktelse* är

a) En möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller

b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas som skuld eller avsättning eftersom

   i) det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller

   ii) förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

▼B

En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.

En *omstrukturering* är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller

b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

Avsättningar och andra skulder

11. Avsättningar kan skiljas från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder ovisshet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är

a) leverantörsskulder skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts och för vilka överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats, exempelvis genom fakturering, och

b) upplupna kostnader är skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte betalats, fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (såsom intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader eller beloppens storlek ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Upplupna kostnader redovisas ofta som del av leverantörsskulder och andra skulder, medan avsättningar redovisas för sig.

Samband mellan avsättningar och eventualförpliktelser

12. Allmänt sett är alla avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är oviss. I denna standard används dock begreppen ”eventualförpliktelser” för förpliktelser, som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar, och ”eventualtillgångar” för tillgångar som inte redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, eftersom deras förekomst förutsätter att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Dessutom används begreppet ”eventualförpliktelse” för förpliktelser som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

13. Denna standard skiljer mellan

a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är befintliga förpliktelser och det är sannolikt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen, och

b) eventualförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av att de antingen är

   i) möjliga förpliktelser för vilka det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser, eller

▼B

ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄ som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

REDOVISNING

Avsättningar

14. En avsättning ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när

a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,

b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och

c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Om dessa villkor inte är uppfyllda, ska ingen avsättning redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Befintlig förpliktelse

15. I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

16. Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har givit upphov till en befintlig förpliktelse. I sällsynta fall, exempelvis i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt antingen om vissa händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ beaktas också. Med utgångspunkt från sådant underlag gör företaget bedömningar och

a) där det är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ redovisar företaget en avsättning i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda), och

b) där en befintlig förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ är möjlig men inte trolig lämnas upplysning om en eventualförpliktelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

Inträffad händelse

17. En inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse kallas en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera den förpliktelse som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast

a) där regleringen av förpliktelsen kan tvingas fram med stöd av lag, eller

▼B

b) vid en informell förpliktelse, där händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget), skapar välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen.

18. Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapporteringsperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ är de som existerar ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

19. Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande (det vill säga den framtida driften) som redovisas som avsättningar. Exempel på sådana förpliktelser är böter eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som leder till ett utflöde av resurser oberoende av företagets framtida handlande. På liknande sätt gör ett företag en avsättning för utgifterna för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget är ålagt att undanröja redan orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter i ett visst slags fabrik). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det ingen befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.

20. En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för företaget att känna till vem motparten är – förpliktelsen kan till och med vara gentemot allmänheten. Av att en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part följer att enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ger upphov till en informell förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, såvida inte beslutet har meddelats före ►M5 rapportperiodens slut ◄ till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

21. En händelse som inte genast ger upphov till en förpliktelse kan göra det vid en senare tidpunkt, på grund av att lagändringar eller en åtgärd (exempelvis ett tillräckligt tydligt offentligt uttalande) av företaget ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan det vara så att när en miljöskada orsakas finns ingen förpliktelse att rätta till följderna. Emellertid kommer orsakandet av skadan att bli en förpliktande händelse när en ny lag kräver att den befintliga skadan åtgärdas eller när företaget offentligt accepterar ansvar för åtgärdande på ett sätt som skapar en informell förpliktelse.

22. Där detaljer i ett lagförslag återstår att fastställa uppstår en förpliktelse endast när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas i sin föreslagna lydelse. I denna standard behandlas en sådan förpliktelse som en legal förpliktelse. Skilda förhållanden som omgärdar lagstiftning gör det omöjligt att ange en enstaka händelse som skulle göra antagandet av en lag så gott som säkert. I många fall är det omöjligt att vara så gott som säker på att en lag kommer att antas förrän detta faktiskt skett.

▼B

Sannolikt utflöde av resurser

23. För att en skuld ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ räcker det inte med att det finns en befintlig förpliktelse, utan ett utflöde av resurser för att reglera den befintliga förpliktelsen måste också vara troligt. I denna standard betraktas [1] ett utflöde av resurser som sannolik eller en händelse som sannolik om det är mer troligt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är sannolikt att en befintlig förpliktelse föreligger, lämnar ett företag upplysning om en eventualförpliktelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

24. Där det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av förpliktelserna. Även om sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskild förpliktelse, kan det sammantaget mycket väl vara sannolikt att något utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna tillsammans. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda).

Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen

25. Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra ►M5 poster i rapporten över finansiell ställning ◄. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa ett intervall av möjliga utfall och därför göra en uppskattning av förpliktelsen som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.

26. I det ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras föreligger en förpliktelse som inte kan redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Om den förpliktelsen lämnas upplysning som för en eventualförpliktelse (se punkt 86).

Eventualförpliktelser

27. Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

28. Upplysningar lämnas om en eventualförpliktelse enligt punkt 86, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

29. Där ett företag är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en eventualförpliktelse. Företaget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är sannolikt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

[1] Tolkningen av ”sannolikt” som ”mer troligt än inte” i standarden gäller inte nödvändigtvis i andra standarder.

▼B

30. Eventualförpliktelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit sannolikt. Om ett utflöde av resurser blir sannolikt för ett förhållande som tidigare behandlats som en eventualförpliktelse, görs en avsättning då sannolikheten ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

Eventualtillgångar

31. Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som avsättning i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

32. Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång.

33. Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i finansiella rapporter, eftersom det kan medföra redovisning av ett resultat som kanske aldrig förverkligas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det dock inte längre fråga om en eventualtillgång. Det är då riktigt att redovisa den i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

34. Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är sannolikt.

35. Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången och den därmed sammanhängande resultateffekten i de finansiella rapporterna då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit sannolikt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

VÄRDERING

Bästa uppskattning

36. En avsättning ska göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄.

37. Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala rationellt sett, för att reglera eller överföra den befintliga förpliktelsen ger dock den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄.

38. Uppskattningarna av utfall och påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ beaktas också.

▼B

39. Osäkerheter kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är ”väntevärde”. Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, exempelvis, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt.

Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelserna som helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är:

(75 % av noll) + (20 % av 1 miljon) + (5 % av 4 miljoner) = 400 000

40. Där avsättningen avser en enstaka förpliktelse, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. Där andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har uppfört åt en kund, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en betydande risk för att ytterligare insatser krävs.

41. Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i IAS 12.

Risk och osäkerhet

42. De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden ska beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.

▼B

43. Begreppet risk beskriver variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter eller tillgångar inte överskattas, och kostnader eller skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, behandlas det utfallet inte samtidigt avsiktligt som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.

44. Upplysning om osäkerheter förknippade med avsättningsbeloppet lämnas enligt punkt 85 (b).

Nuvärde

45. Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.

46. Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdesberäknas avsättningar, där skillnaden är väsentlig.

47. Diskonteringssatsen (eller -satserna) ska vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringssatsen ska inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.

Framtida händelser

48. Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse ska återspeglas i en avsättning, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.

49. Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan exempelvis anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att minska. Det belopp som redovisas återspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

▼B

50. Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i varje fall. Det krävs kännedom om både vad lagen kommer att kräva och om det är så gott som säkert att den kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

51. Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.

52. Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. I stället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av den standard som behandlar de berörda tillgångarna.

GOTTGÖRELSER

53. Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, ska gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen ska redovisas som en tillgång för sig i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.

54. I ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.

55. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt.

56. I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela beloppet i fråga, så att företaget skulle vara tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlät att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.

57. I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens förpliktelse om denne underlåter att betala. I ett sådant fall är företaget inte ansvarigt för denna förpliktelse och inkluderar inte den i avsättningen.

58. Som framgår av punkt 29 utgör en förpliktelse, för vilket ett företag är solidariskt ansvarigt, normalt en eventualförpliktelse i den mån det förväntas att förpliktelsen kommer att regleras av andra parter.

▼B

FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

59. Avsättningar ska omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, ska avsättningen återföras.

60. Vid nuvärdesberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som låneutgift.

ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

61. En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

62. Endast det som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA

Framtida rörelseförluster

63. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.

64. Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.

65. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. Ett företag prövar om en värdenedgång föreligger enligt IAS 36, *Nedskrivningar*.

Förlustkontrakt

66. Om ett företag har ett förlustkontrakt ska en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.

67. Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Kontrakt att verkställa längre fram som inte är förlustkontrakt faller utanför denna standards tillämpningsområde.

68. Ett kontrakt är enligt denna standard ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

69. Innan en särskild avsättning för ett förlustkontrakt fastställs skriver ett företag ned värdet på de tillgångar som är knutna till kontraktet, för att återspegla inträffad värdeminskning (se IAS 36).

▼B

Omstrukturering

70. Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:

a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.

b) Nedläggningen av verksamheter i ett land eller en region, eller flyttningen av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.

c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.

d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.

71. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda. Av punkterna 72–83 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

72. En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast i följande fall:

a) Företaget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår

i) den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,

ii) de driftsställen som främst berörs,

iii) det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,

iv) de utgifter som företaget kommer att ådra sig, och

v) den tidsperiod under vilken åtgärderna ska genomföras.

b) Företaget har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.

73. Att ett företag har börjat genomförandet av en omstrukturering kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt meddelande om planens huvudsakliga innehåll. Ett offentligt tillkännagivande av en omstruktureringsplan skapar en informell förpliktelse endast om informationen är så detaljerad och sker på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, såsom kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare) om att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

74. För att en plan ska ge upphov till en informell förpliktelse när de som är berörda meddelas, behöver genomförandet vara planerat att börja så snart som möjligt och att slutföras inom en tidsram som gör betydande förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta orimligt lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.

▼B

75. Ett beslut i företaget före ►M5 rapportperiodens slut ◄ att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ såvida inte företaget före ►M5 rapportperiodens slut ◄

a) påbörjat omstruktureringen, eller

b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt detaljerat sätt för att orsaka en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

Om ett företag påbörjar en omstrukturering eller meddelar dess huvuddrag till berörda parter, endast efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, krävs upplysning om detta enligt IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄, om omstruktureringen är väsentlig och om utelämnande av informationen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare på grundval av de finansiella rapporterna.

76. Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till en informell förpliktelse, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till en förpliktelse. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har företaget en informell förpliktelse att omstrukturera, om villkoren i punkt 72 uppfylls.

77. I vissa länder ligger det yttersta beslutet hos ett organ, vars medlemmar inkluderar företrädare för andra intressegrupper än företagsledningen (exempelvis anställda), eller kan underrättelse till sådana företrädare krävas innan beslut fattas av organet. Eftersom ett beslut av ett sådant organ innebär att information lämnats till dessa företrädare kan det ge upphov till en informell förpliktelse att omstrukturera.

78. Det uppstår ingen förpliktelse att sälja en verksamhet förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

79. Även när ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, kan det inte ha åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte går att finna en köpare som är beredd att köpa till rimliga villkor måste företaget faktiskt agera på annat sätt. När försäljningen av en verksamhet förväntas som en del av en omstrukturering, granskas om denna verksamhets tillgångar har minskat i värde, enligt IAS 36. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan en informell förpliktelse uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger.

80. En avsättning för omstrukturering ska omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både

a) är betingade av omstruktureringen och

b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.

▼B

81. En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som

a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,

b) marknadsföring, eller

c) investeringar i nya system och distributionsnät.

Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Utgifterna redovisas därför oberoende av omstruktureringen.

82. Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10.

83. Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen.

UPPLYSNINGAR

84. För varje slag av avsättning ska företaget lämna upplysningar om följande:

a) Det redovisade värdet vid periodens början och slut.

b) De ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökningar av befintliga avsättningar.

c) Belopp som tagits i anspråk (det vill vad företaget ådragit sig och vad som har belastat avsättningen) under perioden.

d) Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.

e) Ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringssatsen.

Jämförande information krävs inte.

85. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje avsättningsslag:

a) En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.

b) En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, ska ett företag upplysa om de betydelsefulla antagandena som gjorts om sådana framtida händelser, som behandlas i punkt 48.

c) Beloppet av varje förväntad gottgörelse, med uppgift om belopp för varje tillgång som redovisas för den förväntade gottgörelsen.

86. Såvida inte sannolikheten för en reglering av en eventualförpliktelse är ytterst liten, ska ett företag för varje slag av eventualförpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,

a) en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36 till 52,

b) en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden, och

c) möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

▼B

87. För att bedöma vilka avsättningar eller eventualförpliktelser som kan redovisas sammanslagna är det nödvändigt att beakta om posterna är tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 (a) och (b) samt 86 (a) och (b). Det kan alltså vara lämpligt att som ett enda slag av avsättning behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.

88. Där både en avsättning och en eventualförpliktelse uppstår på grund av likartade omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84 till 86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och eventualförpliktelsen.

89. Där ett inflöde av resurser är sannolikt ska ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Dessa ska beräknas med principerna för avsättningar i punkterna 36 till 52.

90. Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilseledande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser.

91. Där eventuell information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt genomförbart, ska detta förhållande anges.

92. I ytterst sällsynta fall kan några eller alla av de uppgifter som krävs i punkterna 84 till 89 väntas ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventualförpliktelsen eller eventualtillgången gäller. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär ska framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

93. Effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande eller tidigare, ska redovisas som en justering av ingående balanserad vinst eller förlust då standarden tillämpas första gången. Företag uppmuntras att justera ingående balanserat resultat för den tidigaste redovisningsperioden och att räkna om den jämförande informationen för alla perioder som visas. Om den jämförande informationen inte räknas om, ska detta framgå.

94. [Struken]

IKRAFTTRÄDANDE

95. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före 1 juli 1999, ska företaget lämna upplysning om detta.

96. [Struken]

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 38

Immateriella tillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra standarder behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast om angivna kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar, förutom

   a) immateriella tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde,

   b) finansiella tillgångar, enligt definition i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering,*

   c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6, *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*), och

   d) utgifter för utvecklingen och utvinningen av mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

3. Om en annan standard föreskriver redovisningen av ett visst slag av immateriell tillgång tillämpar ett företag den standarden i stället för denna standard. Denna standard gäller exempelvis inte för

   a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se IAS 2, *Varulager*, och IAS 11, *Entreprenadavtal*),

   b) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, *Inkomstskatter*),

   c) leasingavtal som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 17, *Leasingavtal*,

   d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*),

   e) finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar omfattas av IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS 28, *Innehav i intresseföretag,* och IAS 31, *Andelar i joint ventures*,

   f) goodwill som förvärvats vid ett företagsförvärv (se IFRS 3, *Rörelseförvärv*),

   g) förutbetalda anskaffningskostnader och immateriella tillgångar som uppkommer ur ett försäkringsbolags avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal som ligger inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal*. IFRS 4 innehåller särskilda upplysningskrav för sådana förutbetalda anskaffningskostnader men inte för sådana immateriella tillgångar. Därför gäller upplysningskraven i denna standard sådana immateriella tillgångar.

▼B

h) immateriella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

4. Vissa immateriella tillgångar kan finnas i eller på en fysisk form såsom en cd-skiva (vad gäller programvara), juridisk dokumentation (vad det gäller en licens eller ett patent) eller film. Vid bestämmandet av om en tillgång som består av både immateriella och materiella delar ska redovisas enligt IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, eller som en immateriell tillgång enligt denna standard krävs bedömning för att fastställa vilken del som betyder mest. Exempelvis är programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan just det programmet, en integrerad del av maskinvaran och behandlas därför som en del av verktygsmaskinen. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av maskinvaran behandlas som en immateriell tillgång.

5. Denna standard tillämpas bland annat på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamheter. Forsknings- och utvecklingsverksamheter syftar till att utveckla kunskap. Därför är, även om dessa verksamheter kan resultera i en tillgång med fysisk form (såsom en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den immateriella delen, det vill säga den kunskap som den innefattar.

6. Vad gäller finansiell leasing kan den underliggande tillgången vara antingen materiell eller immateriell. Efter att en immateriell tillgång som innehas i enlighet med ett finansiellt leasingavtal första gången tagits upp i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ redovisar en leasetagare den enligt denna standard. Rättigheter enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätter är undantagna från IAS 17. Sådana rättigheter redovisas enligt denna standard.

7. Undantag från en standards tillämpningsområde kan göras om aktiviteter eller transaktioner är så specialiserade att de ger upphov till redovisningsfrågor som kan behöva behandlas på annat sätt. Detta gäller redovisning av utgifter för att exploatera eller utvinna olja, naturgas och mineralfyndigheter samt avseende försäkringsavtal. Därför tillämpas inte denna standard på utgifter för sådana aktiviteter och avtal. Denna standard tillämpas dock på andra immateriella tillgångar (såsom programvara) och andra uppkomna utgifter (såsom utgifter för igångsättning av nya verksamheter) i branscher som utvinner naturtillgångar eller av försäkringsbolag.

DEFINITIONER

8. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

En *aktiv marknad* existerar när samtliga tre villkor nedan är uppfyllda

a) handeln avser likvärdiga objekt,

b) det finns vanligen intresserade köpare och säljare, och

▼B

c) prisinformation är allmänt tillgänglig.

▼M12

_____

▼B

Avskrivning är den systematiska fördelningen av en immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

En *tillgång* är en resurs

a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser, och

b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Anskaffningsvärde är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

En *immateriell tillgång* är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

En immateriell tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade utgifter för denna avyttring/-utrangering, om tillgången redan hade uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

▼B

Nyttjandeperiod är

a) den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att använda av ett företag, eller

b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

Immateriella tillgångar

9. Företag har ofta utgifter för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, såsom vetenskaplig eller teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer eller system, licenser, rättigheter, kunskap om marknader och varumärken (inklusive utgivningsrätter). Vanliga exempel på sådana värden är programvaror, patent, upphovsrätter, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.

10. Inte alla exempel i punkt 9 motsvarar definitionen på en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt förekomst av framtida ekonomiska fördelar. Om en post som omfattas av denna standard inte uppfyller definitionen för en immateriell tillgång, kostnadsförs utgiften för den när den förvärvas eller upparbetas internt. Vid ett rörelseförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ vid förvärvstidpunkten (se punkt 68).

Identifierbarhet

▼M12

11. Definitionen av en immateriell tillgång kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att skilja den från goodwill. Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i synergi mellan de identifierbara tillgångar som förvärvats eller i tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för redovisning i de finansiella rapporterna.

12. En tillgång är identifierbar om den antingen

a) är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller

b) uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

▼B

Kontroll

13. Ett företag har kontroll över en tillgång, om det har förmågan att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar från den kommer företaget till del och att begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Ett företags förmåga att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång har normalt sin grund i juridiska rättigheter, som kan göras gällande i en domstol. Om sådana juridiska rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Att göra en rättighet gällande juridiskt är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången, eftersom ett företag kan vara i stånd att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna på något annat sätt.

14. Kunskap om marknader och teknik kan ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Ett företag kontrollerar dessa fördelar, om exempelvis kunskaperna skyddas av juridiska rättigheter såsom upphovsrätt, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

15. Ett företag kan ha yrkesutbildad personal och kan se ökad kunskap genom utbildning som en källa till framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan också räkna med att personalen kommer att stanna kvar i företaget. Men vanligtvis har ett företag otillräcklig kontroll över de förväntade framtida ekonomiska fördelarna till följd av yrkesutbildad personal och utbildning för att dessa poster ska motsvara definitionen på en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell färdighet, exempelvis vad gäller ledarskap eller teknik, motsvarar definitionen på en immateriell tillgång om inte juridiska rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen.

16. Ett företag kan ha en grupp av kunder eller en marknadsandel och förvänta sig att kunderna kommer att fortsätta att handla med företaget som följd av företagets ansträngningar att bygga upp kundrelationer och kundlojalitet. Utan några juridiska rättigheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer eller kundernas lojalitet har vanligtvis företaget dock otillräcklig kontroll över de förväntade ekonomiska fördelarna från sådana relationer och lojaliteter (exempelvis kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) för att uppfylla definitionen av en immateriell tillgång. I avsaknad av juridiska rättigheter som skyddar kundrelationer, utgör bytestransaktioner avseende samma eller likartade icke avtalsbundna kundrelationer (förutom som del av ett rörelseförvärv) belägg för att företaget ändå kan kontrollera de förväntade framtida fördelar som är hänförliga till kundrelationerna. Eftersom sådana bytestransaktioner också utgör belägg för att kundrelationerna är avskiljbara, motsvarar dessa kundrelationer definitionen av en immateriell tillgång.

Framtida ekonomisk fördel

17. De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Exempelvis kan användandet av en rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter.

▼B

REDOVISNING OCH VÄRDERING

18. Om ett företag ska redovisa en immateriell tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ krävs att företaget visar att posten

a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 8 till 17), och

b) uppfyller kriterierna för att redovisas i ►M5 raporten över finansiell ställning ◄ (se punkterna 21–23).

Detta krav gäller uppkomna utgifter inledningsvis för att förvärva eller internt upparbeta en immateriell tillgång och de utgifter som därefter uppkommer för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla den.

19. Punkterna 25–32 behandlar tillämpningen av redovisningskriterierna på immateriella tillgångar som förvärvats separat, och punkterna 33–43 behandlar tillämpning av dessa kriterier på immateriella tillgångar som förvärvats i ett företagsförvärv. Punkt 44 behandlar den första värderingen av immateriella tillgångar som förvärvats genom ett statligt bidrag, punkterna 45–47 byten av immateriella tillgångar och punkterna 48–50 behandlingen av internt upparbetad goodwill. Punkterna 51–67 behandlar det första redovisningstillfället och värdering av internt upparbetade immateriella tillgångar.

20. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte görs några tillägg till en sådan tillgång eller byten av del av den. I enlighet med detta bibehåller de flesta tillkommande utgifter troligen de förväntade framtida ekonomiska fördelarna i en befintlig immateriell tillgång snarare än att motsvara definitionen av en immateriell tillgång och kriterierna för att redovisas i denna standard. Dessutom är det ofta svårt att hänföra tillkommande utgifter direkt till en enskild immateriell tillgång, i stället för till rörelsen som en helhet. Därför är det endast sällan tillkommande utgifter – utgifter som uppkommit efter det första redovisningstillfället för en förvärvad immateriell tillgång eller efter färdigställandet av en internt upparbetad immateriell tillgång – innefattas i en tillgångs redovisade värde. I överensstämmelse med punkt 63 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande (oberoende av om varumärket och så vidare förvärvats eller tagits fram internt) när de uppkommer. Detta beror på att sådana utgifter inte kan särskiljas från utgifter för att utveckla verksamheten som helhet.

21. En immateriell tillgång ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast om

a) det är sannolikt att de förväntade framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget, och

b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

22. Ett företag ska bedöma sannolikheten för förväntade framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden som utgör företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållandena under tillgångens nyttjandeperiod.

23. Ett företag gör bedömningar för att bilda sig en uppfattning om hur säkra de beräknade ekonomiska fördelar som är hänförliga till användningen av tillgången, utifrån den information som är tillgänglig vid första redovisningstillfället. Större vikt läggs vid extern information.

▼B

24. En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Separat förvärv

▼M12

25. Vanligen kommer det pris ett företag betalar för att separat förvärva en immateriell tillgång att återspegla förväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvats separat.

▼B

26. Dessutom kan anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat vanligen beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller andra monetära tillgångar.

27. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter, och

b) eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

28. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19), som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång,

b) utgifter för konsulttjänster, som uppkommit i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång, och

c) utgifter för provning av om tillgången fungerar riktigt.

29. Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång är

a) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

b) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och

c) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

30. När tillgången befinner sig i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser innefattas inte längre utgifter i en immateriell tillgångs redovisade värde. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer vid användning eller omplacering av en immateriell tillgång i den tillgångens redovisade värde. Exempelvis innefattas inte följande utgifter in i en immateriell tillgångs redovisade värde

a) utgifter som uppkommer medan en tillgång som kan användas på det sätt som företagsledningen avser ännu inte har tagits i bruk, och

b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp.

▼B

31. Viss verksamhet sker i samband med utveckling av en immateriell tillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som företagsledningen avser. Denna tillfälliga verksamhet kan ske innan eller under utvecklingen. Eftersom tillfällig verksamhet inte är nödvändig för att bringa en tillgång till det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser, redovisas intäkter och hänförliga kostnader från tillfällig verksamhet omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och innefattas i deras respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

▼M1

32. Om betalning för en immateriell tillgång sker senare än enligt normala betalningsvillkor, utgörs anskaffningsvärdet av kontantpriset. Skillnaden mellan detta belopp och de totala betalningarna redovisas som räntekostnad över kreditperioden såvida den inte aktiveras enligt IAS 23, *Låneutgifter*.

▼B

Anskaffning som del av ett rörelseförvärv

▼M12

33. Enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*, om en immateriell tillgång förvärvas i ett företagsförvärv, är denna immateriella tillgångs anskaffningsvärde dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. En immateriell tillgångs verkliga värde kommer att återspegla marknadsförväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv. Om en tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer på grund av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. Därför anses alltid kriteriet för tillförlitlig värdering i punkt 21 (b) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv.

34. Enligt denna standard och IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008) redovisar en förvärvare per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, en förvärvad immateriell tillgång hos det förvärvade företaget, oavsett om tillgången hade redovisats av det förvärvade företaget före rörelseförvärvet eller ej. Detta innebär att förvärvaren redovisar ett pågående FoU-projekt hos förvärvaren som en tillgång skilt från goodwill om projektet motsvarar definitionen av en immateriell tillgång. Ett förvärvat företags pågående FoU-projekt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång när det

a) motsvarar definitionen av en tillgång, och

b) är identifierbart, det vill säga är avskiljbart eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

▼B

Beräkning av verkligt värde för en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv

▼M12

35. Om en immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer på grund av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. När, för de uppskattningar som används för att beräkna en immateriell tillgångs verkliga värde, det finns ett intervall av möjliga utfall med olika sannolikheter, ingår den osäkerheten i beräkningen av tillgångens verkliga värde.

▼M22

36. En immateriell tillgång som förvärvas genom ett företagsförvärv kan vara avskiljbar, dock bara tillsammans med ett tillhörande kontrakt eller en identifierbar tillgång eller skuld. I dessa fall redovisar förvärvaren den immateriella tillgången skilt från goodwill, men tillsammans med den tillhörande posten.

37. Förvärvaren kan redovisa en grupp av kompletterande immateriella tillgångar, förutsatt att de enskilda tillgångarna i gruppen har likartad ekonomisk livslängd. Som exempel kan nämnas att termen ”varumärke” ofta används både för att beteckna ett inregistrerat varunamn och som sammanfattning av den märkesidentitet som byggts upp genom olika åtgärder. Det senare är dock ett allmänt marknadsföringsbegrepp som normalt avser en grupp inbördes kompletterande tillgångar, som det inregistrerade varumärket (servicemärket) och motsvarande handelsnamn, modeller, recept och know-.

▼M12

_____

▼B

39. Noterade priser på en aktiv marknad ger den mest tillförlitliga uppskattningen för verkligt värde på en immateriell tillgång (se även punkt 78). Det tillämpliga marknadspriset är normalt den aktuella köpkursen. Om aktuella köpkurser saknas kan närmast föregående likartade transaktion ge ett underlag för att fastställa verkligt värde, förutsatt att det inte skett en betydande förändring i ekonomiska förutsättningar mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då tillgångens verkliga värde beräknas.

▼M22

40. Om det inte finns någon aktiv marknad för en tillgång, är dess verkliga värde det belopp som företaget vid förvärvstidpunkten skulle ha betalat för tillgången i en transaktion mellan kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra, baserat på bästa tillgängliga information. När detta belopp fastställs, beaktar företaget utfallet av nyligen genomförda transaktioner med likartade tillgångar. Exempelvis kan ett företag använda nyckeltal som återspeglar aktuella marknadstransaktioner i förhållande till faktorer som styr tillgångens lönsamhet (exempelvis intäkter, rörelseresultat eller resultat före räntor, skatt och avskrivningar).

41. Företag som köper och säljer immateriella tillgångar kan ha utvecklat metoder för att indirekt uppskatta tillgångarnas verkliga värden. Dessa metoder kan användas vid första beräkningen av en immateriell tillgång förvärvad i ett rörelseförvärv om syftet med dem är att fastställa verkligt värde och om metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch till vilken tillgången hör. Metoderna innefattar exempelvis att

a) diskontera uppskattade framtida nettobetalningar från tillgången

▼M22

b) uppskatta de kostnader företaget undviker genom att äga den immateriella tillgången och inte behöva

i) Begära tillstånd från en annan part i en transaktion som bygger på affärsmässiga grunder (som i royaltykassaflödesmetoden, genom att använda diskonterade nettokassaflöden), eller

ii) återskapa eller ersätta den (som i metoden som bygger på återanskaffningsvärde).

▼B

Tillkommande utgifter för ett förvärvat pågående FoU-projekt

42. Forsknings- eller utvecklingsutgifter som

a) är hänförliga till ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett företagsförvärv och redovisats som en immateriell tillgång, och

b) uppkommer efter förvärvet av detta projekt

ska redovisas i enlighet med punkterna 54–62.

43. Tillämpning av kraven i punkterna 54–62 innebär att tillkommande utgifter för ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett företagsförvärv och som redovisas som en immateriell tillgång

a) redovisas som en kostnad när de uppkommer om det är forskningsutgifter,

b) redovisas som en kostnad när de uppkommer om det är utvecklingsutgifter som inte uppfyller kraven för redovisning som en immateriell tillgång i punkt 57, och

c) läggs till det redovisade värdet av det förvärvade pågående FoU-projektet om det är utvecklingsutgifter som uppfyller redovisningskriterierna i punkt 57.

Anskaffning med stöd av statligt bidrag

44. I vissa fall kan en immateriell tillgång förvärvas utan ersättning alls, eller mot en symbolisk ersättning, genom ett statligt bidrag. Detta kan inträffa när en stat överför till eller tilldelar ett företag immateriella tillgångar som landningsrättigheter, licenser för att driva radio- eller tv-stationer, importlicenser, importkvoter eller rättigheter att utnyttja andra begränsade resurser. Enligt IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*, kan ett företag välja att redovisa både den immateriella tillgången och det statliga bidraget till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Om ett företag väljer att inte redovisa tillgången till verkligt värde vid första redovisningstillfället redovisar företaget tillgången till ett symboliskt belopp då (den andra princip som är tillåten enligt IAS 20) plus eventuella utgifter som är direkt hänförliga till att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

▼B

Byten av tillgångar

45. En eller flera immateriella tillgångar kan förvärvas i utbyte mot en eller flera icke-monetära tillgångar, eller mot en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion gäller ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan immateriell tillgång beräknas till verkligt värde såvida (a) inte bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) det inte går att tillförlitligt beräkna det verkliga värdet på vare sig den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

46. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

a) sammansättningen (det vill säga risk, tidpunkt och belopp) för kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

47. I punkt 21 (b) anges att villkoret för att ta upp en immateriell tillgång i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ är att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det verkliga värdet på en immateriell tillgång för vilken det inte finns jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) det inte är en betydande spridning inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkligt värde för tillgången i fråga eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid uppskattningen av verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet på antingen den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte som anskaffningsvärde såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls framgår mer tydligt.

Internt upparbetad goodwill

48. Internt upparbetad goodwill ska inte redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼B

49. I vissa fall uppstår utgifter för att generera framtida ekonomiska fördelar, men de skapar inte en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i denna standard för att tas upp i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som en tillgång eftersom den inte är en identifierbar resurs (det vill säga är inte avskiljbar och uppkommer ej heller utifrån avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter) som kontrolleras av företaget och vars anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

50. Skillnader mellan ett företags marknadsvärde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid varje tidpunkt kan bero på en rad faktorer som påverkar värdet på företaget. Sådana skillnader utgör emellertid inte anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

Internt upparbetade immateriella tillgångar

51. Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång på grund av problem med

a) att identifiera huruvida och när det finns en identifierbar tillgång som kommer att generera förväntade framtida ekonomiska fördelar, och

b) att på ett tillförlitligt sätt fastställa tillgångens anskaffningsvärde. I vissa fall kan utgiften för att ta fram en immateriell tillgång internt inte särskiljas från utgiften för att bibehålla eller öka företagets internt upparbetade goodwill eller från utgifter i den löpande verksamheten.

Av dessa skäl gäller, förutom standardens allmänna krav för redovisning och första värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället, att ett företag tillämpar kraven och vägledningen i punkterna 52–67 för alla internt upparbetade immateriella tillgångar.

52. För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ delar företaget upp skapandet av tillgången i

a) en forskningsfas, och

b) en utvecklingsfas.

Även om begreppen ”forskning” och ”utveckling” är definierade har begreppen ”forskningsfas” och ”utvecklingsfas” en vidare innebörd i denna standard.

53. Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen i ett internt projekt för att skapa en immateriell tillgång, anses utgifterna i det projektet tillhöra enbart forskningsfasen.

Forskningsfas

54. Ingen immateriell tillgång som uppstår genom forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, ska redovisas som en tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Utgifter för forskning, eller under forskningsfasen för ett internt projekt, ska kostnadsföras när de uppkommer.

55. Under ett internt projekts forskningsfas kan ett företag inte visa att en immateriell tillgång, som kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar, existerar. Därför kostnadsförs utgifter under denna fas då de uppkommer.

▼B

56. Exempel på forskningsverksamhet är

a) verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,

b) sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,

c) sökandet efter alternativa material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster, och

d) formuleringen, utformningen, utvärderingen och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Utvecklingsfas

57. En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, ska tas upp som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast om ett företag kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda

a) det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.

b) företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.

c) företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.

d) företaget visar hur den immateriella tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan bland annat påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan, eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.

e) det finns adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.

f) företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling.

58. I ett internt projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än dess forskningsfas.

59. Exempel på utvecklingsverksamhet är

a) utformningen, konstruktionen samt provningen av prototyper och modeller,

b) formgivningen av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar enligt ny teknik,

c) formgivningen, uppförandet och driften av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och

d) utformningen, konstruktionen och provningen av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

60. För att visa hur en immateriell tillgång kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar uppskattar företaget de framtida ekonomiska fördelarna av tillgången i enlighet med principerna i IAS 36, *Nedskrivningar*. Om tillgången kommer att generera ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar tillämpar företaget begreppet kassagenererande enheter i IAS 36.

▼B

61. Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av en immateriell tillgångs fördelar kan påvisas exempelvis genom en affärsplan, som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs, samt företagets förmåga att förfoga över dessa. I vissa fall visar ett företag att det har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.

62. Det går ofta att ta fram tillförlitliga uppgifter ur ett företags ekonomisystem om utgifterna för en internt upparbetad immateriell tillgång. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

63. Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande ska inte tas upp i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

64. Utgifter för internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster kan inte särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång

65. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är vad gäller punkt 24 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna i punkterna 21, 22 och 57. I punkt 71 förbjuds att utgifter som en gång kostnadsförts tas upp som en immateriell tillgång.

66. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången,

b) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19) som uppkommer vid upparbetning av den immateriella tillgången,

c) avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och

d) avskrivningar på patent och licenser som används för att upparbeta den immateriella tillgången.

I IAS 23 anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.

67. Följande ingår inte i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång

a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, såvida inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,

b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och

▼B

c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 65

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 2005 ådrog sig företaget utgifter om 1 000 VE ([a]), av vilka 900 VE uppstod före den 1 december 2005 och 100 VE mellan den 1 december 20X5 och 31 december 2005. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ uppfylls per 1 december 2005. Återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

I de finansiella rapporterna för år 2005 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde om 100 VE (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i ►M5 *rapporten över finansiell ställning* ◄ *uppfylldes, det vill säga den 1 december 2005). Utgifterna om 900 VE som företaget hade före den 1 december 2005kostnadsförs eftersom kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång inte uppfylldes förrän den 1 december 2005. Dessa utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för tillverkningsprocessen.*

Under år 2006 ådrar sig företaget utgifter om 2 000 VE. Vid slutet av år 2006 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1 900 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

Vid slutet av år 2006 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 VE (100 VE som togs upp som tillgång vid slutet av år 2005 och 2 000 VE som tas upp som tillgång under år 2006). Företaget redovisar en nedskrivning om 200 VE för att justera det redovisade värdet för processen innan nedskrivningen (2 100 VE) till återvinningsvärdet (1 900 VE). Nedskrivningen återförs under en kommande period om kriterierna för återföring av nedskrivning enligt IAS 36 är uppfyllda.

([a]) I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter”.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

▼M12

68. Utgifter för en immateriell tillgång ska kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte

a) de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18–67), eller

b) de har uppkommit som en del i ett rörelseförvärv och kan inte redovisas som en separat immateriell tillgång. Om så är fallet utgör de del av det belopp som redovisats som goodwill per förvärvstidpunkten (se IFRS 3).

▼M8

69. I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar utan att en immateriell tillgång eller annan tillgång förvärvats eller skapats som kan tas upp i balansräkningen. När det gäller varor redovisar företaget sådana utgifter som kostnader när det har rätt att förfoga över varorna. När det gäller tjänster redovisar företaget utgifterna som kostnader när den erhåller tjänsterna. Exempelvis kostnadsförs forskningsutgifter när de uppkommer (se punkt 54), förutom när de utgör del av ett rörelseförvärv. Exempel på andra utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är:

▼B

a) utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång enligt IAS 16. Utgifter för etablering av verksamheter kan bestå av advokatarvoden och utgifter för bildande av en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.

b) utgifter för utbildning.

▼M8

c) utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder (inklusive postorderkataloger).

▼B

d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

▼M8

69A. Ett företag har rätt att förfoga över varor när det har äganderätten till dem. Det har också rätt att förfoga över varor när dessa har tillverkats av en leverantör i enlighet med villkoren i ett varukontrakt och företaget kan kräva att de levereras i utbyte mot betalning. Tjänster mottages när de utförs av en leverantör i enlighet med ett kontrakt om leverans till företaget och inte när företaget använder dem för att tillhandahålla en annan tjänst, till exempel att leverera en annons till kunder.

70. Punkt 68 hindrar inte att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för varor har gjorts innan företaget fick rätt att förfoga över dessa varor. Punkt 68 hindrar inte heller att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för tjänster har gjorts innan företaget mottog dessa tjänster.

▼B

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

71. Utgifter avseende en immateriell tillgång som ursprungligen kostnadsfördes ska inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång.

▼B

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

72. Ett företag ska som sin redovisningsprincip välja antingen anskaffningsvärdemetoden i punkt 74 eller omvärderingsmetoden i punkt 75. Om en immateriell tillgång redovisas med omvärderingsmetoden ska alla de andra tillgångarna i samma tillgångsslag också redovisas med samma metod, såvida det inte saknas en aktiv marknad för dessa tillgångar.

73. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Posterna i ett slag av immateriella tillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiv omvärdering av tillgångar och rapporteringen av belopp i de finansiella rapporterna som blir en blandning av anskaffningsvärden och värden vid olika tidpunkter.

Anskaffningsvärde

74. Efter det första redovisningstillfället ska en immateriell tillgång tas upp i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Omvärderingsmetoden

75. Efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, ska den redovisas till omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. Vad det gäller omvärderingar enligt denna standard ska verkligt värde fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad. Omvärderingar ska göras så regelbundet att, per ►**M5** rapportperiodens slut ◄, tillgångens redovisade värde inte skiljer sig väsentligt från dess verkliga värde.

76. Omvärderingsmetoden tillåter inte

a) omvärdering av immateriella tillgångar som inte tidigare har redovisats som tillgångar, eller

b) att immateriella tillgångar redovisas till andra belopp än anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.

77. Omvärderingsmetoden tillämpas sedan en tillgång har redovisats till anskaffningsvärdet vid första redovisningstillfället. Men om bara en del av utgiften för en immateriell tillgång redovisas som tillgång, eftersom tillgången inte uppfyllde redovisningskriterierna förrän en bit in i processen (se punkt 65), kan omvärderingsmetoden tillämpas på tillgången i sin helhet. Dessutom kan omvärderingsmetoden tillämpas på en immateriell tillgång som erhölls genom statligt bidrag och som redovisades till symboliskt belopp (se punkt 44).

78. Aktiva marknader med de egenskaper som beskrivs i punkt 8 är sällsynta för immateriella tillgångar, även om de kan förekomma. I vissa jurisdiktioner kan det exempelvis finnas aktiva marknader för fritt överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller tillverkningskvoter. Emellertid kan en aktiv marknad inte finnas för varumärken, utgivningsrätter för tidningar, publiceringsrättigheter till musik och film, patent och varumärken, eftersom varje sådan tillgång är unik. Dessutom, trots att immateriella tillgångar köps och säljs, förhandlas avtal fram mellan enskilda köpare och säljare, och transaktioner sker tämligen sällan. Av dessa orsaker kan det vara så att ett betalat pris för en tillgång inte utgör tillräckligt belägg för det verkliga värdet på en annan tillgång. Dessutom är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.

▼B

79. Hur ofta omvärderingar sker beror på hur mycket ifrågavarande immateriella tillgångars verkliga värden skiftar. Om det verkliga värdet för en omvärderad tillgång skiljer sig väsentligt från det redovisade värdet krävs ytterligare omvärdering. För vissa immateriella tillgångar kan det ske betydande och kraftiga rörelser i det verkliga värdet, vilket kräver årliga omvärderingar. För immateriella tillgångar vars verkliga värden endast förändras i obetydlig grad behöver inte omvärderingar göras lika ofta.

80. Om en immateriell tillgång omvärderas, blir eventuell ackumulerad avskrivning per omvärderingstidpunkten antingen

a) omräknad i proportion till förändringen av tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar dess omvärderade belopp, eller

b) eliminerad mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och nettobeloppet omräknat till tillgångens omvärderade belopp.

81. Om en immateriell tillgång i ett slag av omvärderade immateriella tillgångar inte kan omvärderas, eftersom det inte finns någon aktiv marknad för tillgången i fråga, ska tillgången redovisas till sitt anskaffningsvärde efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.

82. Om en omvärderad immateriell tillgångs verkliga värde inte längre kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad, ska tillgångens redovisade värde vara det omvärderade värdet vid tidpunkten för den senaste omvärderingen genom hänvisning till den aktiva marknaden, efter avdrag för eventuell efterföljande ackumulerad avskrivning och eventuella efterföljande nedskrivningar.

83. Förhållandet att det inte längre finns en aktiv marknad för en omvärderad immateriell tillgång kan tyda på att tillgången har minskat i värde och behöver prövas enligt IAS 36.

84. Om tillgångens verkliga värde kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en följande värderingstidpunkt, tillämpas omvärderingsmetoden från och med detta datum.

►M5 85. Om en immateriell tillgångs redovisade värde stiger till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock ◄ ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

86. Om en immateriell tillgångs redovisade värde minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. ►M5 Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Minskningen som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄

▼B

87. Den ackumulerade omvärderingsreserv som ingår i eget kapital kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när överskottet realiseras. Hela överskottet kan realiseras vid tillgångens utrangering eller avyttring. En del av överskottet kan emellertid realiseras när tillgången används av företaget. I ett sådant fall är det realiserade beloppet skillnaden mellan avskrivning baserad på tillgångens omvärderade redovisade värde och den avskrivning som skulle ha redovisats baserad på tillgångens anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte ►M5 över resultatet ◄.

NYTTJANDEPERIOD

88. Ett företag ska bedöma huruvida en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är bestämbar eller obestämbar och, i det fall den är bestämbar, nyttjandeperiodens längd eller antalet produktionsenheter eller motsvarande som utgör denna nyttjandeperiod. Företaget ska betrakta den immateriella tillgångens nyttjandeperiod som obestämbar när, baserat på en analys av alla relevanta faktorer, det inte finns någon förutsägbar gräns för den tidsperiod under vilken tillgången väntas generera nettoinbetalningar för företaget.

89. Redovisningen av en immateriell tillgång bygger på dess nyttjandeperiod. En immateriell tillgång med en bestämbar nyttjandeperiod skrivs av (se punkterna 97–106) och en immateriell tillgång med en obestämbar nyttjandeperiod skrivs inte av (se punkterna 107–110). I de exempel som åtföljer denna standard åskådliggörs hur nyttjandeperiod fastställs för olika immateriella tillgångar samt den efterföljande redovisningen av dessa tillgångar, baserat på fastställandena av nyttjandeperiod.

90. Vid fastställande av nyttjandeperioden beaktas ett flertal faktorer, inklusive

a) företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången skulle kunna utnyttjas effektivt av en annan företagsledning,

b) typiska produktlivscykler för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för likartade tillgångar som används på liknande sätt,

c) teknisk, kommersiell eller andra typer av inkurans,

d) stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i efterfrågan på marknaden för produkterna eller tjänsterna som produceras med tillgången,

e) konkurrenters eller potentiella konkurrenters väntade åtgärder

f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att erhålla de förväntade framtida fördelarna från tillgången samt företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå,

g) den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, såsom sluttid för hyresavtal förknippade med tillgången, och

h) om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

▼B

91. Begreppet obestämbar innebär inte oändlig. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod återspeglar endast den nivå av framtida underhållsutgifter som behövs för att bibehålla tillgångens prestanda enligt bedömning vid den tidpunkt när tillgångens nyttjandeperiod uppskattades, och företagets förutsättningar och avsikt att uppnå en sådan nivå. En slutsats att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är obestämbar bör inte bero på planerade framtida utgifter som överstiger dem som krävs för att bibehålla tillgångens ursprungliga prestanda.

92. Med tanke på de snabba teknikförändringarna i gången tid riskerar programvara och många andra immateriella tillgångar att bli tekniskt förlegade. Det är därför sannolikt att de har kort nyttjandeperiod.

93. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång eller till och med obestämbar. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.

▼M12

94. Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter ska inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller andra juridiska rättigheter, men kan understiga den beroende på den period över vilken företaget väntar sig att använda tillgången. Om de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna gäller en begränsad period som kan förlängas, ska nyttjandeperioden för den immateriella tillgången innefatta den förlängningsperioden eller de förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget förlänger avtalet utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för en återköpt rättighet som redovisats som en immateriell tillgång i ett rörelseförvärv är återstående avtalstid för det avtal i vilket rättigheten tilldelades och ska inte innefatta förlängningsperioder.

▼B

95. Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer bestämmer den period under vilken företaget kommer att erhålla framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period över vilken företaget förfogar över dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av de perioder som fastställs med dessa faktorer.

96. Förekomsten av följande faktorer, bland andra, tyder på att ett företag skulle kunna förlänga de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna utan betydande utgifter

a) det finns belägg för, möjligen baserat på erfarenhet, att de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna kommer att förlängas. Om förlängning beror på samtycke från tredje part, innefattar detta belägg för att denna tredje part kommer att ge sitt samtycke,

b) det finns belägg för att eventuella villkor som krävs för förlängning kommer att uppfyllas, och

c) företagets utgifter för förlängning är inte betydande i förhållande till de framtida ekonomiska fördelar som väntas tillfalla företaget vid förlängningen.

Om utgifterna för förlängning är betydande i förhållande till de framtida ekonomiska fördelar som väntas tillfalla företaget vid förlängning, motsvarar ”förlängningsutgiften”, i allt väsentligt, utgiften för att förvärva en ny immateriell tillgång per förlängningsdatumet.

▼B

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED BESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER

Avskrivningstid och avskrivningsmetod

97. Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning ska börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser. Avskrivning ska upphöra vid den tidigare av följande tidpunkter: då tillgången klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 och det datum tillgången tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning. ◄ Den avskrivningsmetod som används ska återspegla mönstret för hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Om detta mönster inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, såvida det inte enligt denna eller någon annan standard får eller ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.

▼M8

98. Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Metod väljs utifrån förväntad förbrukning av de förväntade framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte sker en förändring i den förväntade förbrukningen av dessa framtida ekonomiska fördelar.

▼B

99. Avskrivningar redovisas vanligen i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. Dock utnyttjas de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland i tillverkning av andra tillgångar. I detta fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för de andra tillgångarna och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inbegrips avskrivningarna på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i det redovisade värdet på varulager (se IAS 2, *Varulager*).

Restvärde

100. Restvärdet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska antas vara noll, såvida inte

a) det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller

b) det finns en aktiv marknad för tillgången och

i) restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad, och

ii) det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

101. Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång med bestämbar nyttjandeperiod fastställs efter avdrag för dess restvärde. Ett restvärde större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra tillgången före slutet på dess ekonomiska livslängd.

▼B

102. En uppskattning av en tillgångs restvärde baseras på återvinningsvärdet vid avyttring, genom användande av priser rådande vid tidpunkten för tillgångens avyttring, vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som de under vilka tillgången i fråga kommer att användas. Restvärdet omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. En ändring av tillgångens restvärde redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

103. En immateriell tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som är lika med eller högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll, såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp lägre än tillgångens redovisade värde.

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

104. Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, ska avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ska avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. Sådana förändringar ska redovisas som ändrade uppskattningar och bedömningar i enlighet med IAS 8.

105. Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av nyttjandeperioden inte är korrekt. En nedskrivning kan exempelvis tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.

106. Med tiden kan det sätt på vilket en immateriell tillgångs framtida ekonomiska fördelar tillfaller företaget förändras. Det kan exempelvis bli uppenbart att en degressiv avskrivningsmetod är mer korrekt än en linjär avskrivningsmetod. Ett annat exempel är om användande av en licens senareläggs i avvaktan på andra inslag i affärsplanen. I detta fall kanske företaget inte får del av de ekonomiska fördelarna av tillgången förrän under senare perioder.

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED OBESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER

107. En immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod ska inte skrivas av.

108. I enlighet med IAS 36 krävs av ett företag att det prövar om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod genom att jämföra dess återvinningsvärde med dess redovisade värde

a) årligen, och

b) närhelst det finns tecken på en värdenedgång för den immateriella tillgången.

▼B

Omprövning av bedömning av nyttjandeperiod

109. Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som inte skrivs av ska omprövas varje period för att fastställa huruvida händelser och omständigheter fortsätter att stödja en bedömning om en obestämbar nyttjandeperiod för denna tillgång. Om de inte gör det ska ändringen av bedömningen av nyttjandeperiod från obestämbar till bestämbar redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

110. I enlighet med IAS 36 är en ändrad bedömning av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som bestämbar i stället för obestämbar ett tecken på att tillgången kan behöva skrivas ned. Följden är att företaget prövar om det finns ett nedskrivningsbehov genom att jämföra tillgångens återvinningsvärde, fastställt enligt IAS 36, med dess redovisade värde, och redovisar eventuell del av redovisat värde som överstiger återvinningsvärdet som en nedskrivning.

ÅTERVINNING AV DET REDOVISADE VÄRDET – NEDSKRIVNINGSBEHOV

111. För att fastställa om en immateriell tillgång behöver skrivas ned till-lämpar ett företag IAS 36. I IAS 36 anges när och hur ett företag omprövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

112. En immateriell tillgång ska tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

a) vid utrangering eller avyttring, eller

b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

113. Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ ska bestämmas som skillnaden mellan det som eventuellt erhålls, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.

114. En immateriell tillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Vid fastställande av datum för avyttring av en sådan tillgång tillämpar ett företag kriterierna i IAS 18, *Intäkter*, för redovisning av intäkt från försäljningen av varor. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

115. Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 21, ett företag i det redovisade värdet för en tillgång räknar in utgiften för att byta ut en del av en immateriell tillgång, tar det bort det redovisade värdet för den utbytta delen från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan det använda anskaffningsvärdet för den nya delen som indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller upparbetades internt.

▼M12

115A. När det gäller en återköpt rättighet i ett rörelseförvärv, om rättigheten därefter åter utges (säljs) till tredje part ska hänförligt redovisat värde användas vid fastställande av vinsten eller förlusten vid nytt utgivande.

▼B

116. Den ersättning som erhålls vid avyttring av en immateriell tillgång redovisas först till verkligt värde. Om betalning för den immateriella tillgången senareläggs redovisas den erhållna ersättningen först till det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och det pris som skulle gälla vid kontant betalning redovisas som ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

117. Avskrivning av en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod upphör inte när den immateriella tillgången inte längre nyttjas, om den inte blivit helt avskriven eller i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning).

UPPLYSNINGAR

Allmänt

118. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra immateriella tillgångar

a) huruvida nyttjandeperioderna är obestämbara eller bestämbara och, i de fall de är bestämbara, de tillämpade nyttjandeperioderna eller de tillämpade avskrivningssatserna,

b) de avskrivningsmetoder som används för immateriella tillgångar med bestämbara nyttjandeperioder,

c) det uppskrivna anskaffningsvärdet och eventuella ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut,

d) i vilka poster i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ som eventuella avskrivningar av immateriella tillgångar ingår,

e) en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar

i) tillägg, med angivelser för sig av tillägg genom intern utveckling, tillägg som förvärvats separat och tillägg som förvärvats i rörelse,

ii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

iii) ökningar eller minskningar under perioden, som är följden av omvärderingar enligt punkterna 75, 85 och 86 och från nedskrivningar som redovisats eller återförts ►**M5** i övrigt totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36 (i förekommande fall),

iv) (eventuella) nedskrivningar som redovisas i periodens ►**M5** rapport över totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36,

v) (eventuella) nedskrivningar som återförts i periodens ►**M5** rapport över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vi) periodens eventuella avskrivningar,

▼B

vii) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av de finansiella rapporterna till rapporteringsvalutan, och vid omräkningen av en utlandsverksamhet till företagets rapporteringsvaluta, och

viii) andra ändringar av det redovisade värdet under perioden.

119. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Exempel på olika slag av immateriella tillgångar kan innefatta

a) varumärken,

b) utgivningsrätter för tidningar och publikationer,

c) programvaror,

d) licenser och franchiseavtal,

e) upphovsrätter, patent och liknande rättigheter samt andra immateriella rättigheter,

f) recept, formler, modeller, mönster och prototyper, och

g) immateriella tillgångar under utveckling.

De ovan nämnda slagen av immateriella tillgångar delas upp eller redovisas tillsammans i mindre respektive större grupper om detta ger användarna av de finansiella rapporterna mer relevant information.

120. Ett företag upplyser om immateriella tillgångar som har minskat i värde enligt IAS 36, utöver den information som krävs i punkt 118 (e) (iii)–(v).

121. I IAS 8 krävs att ett företag upplyser om slaget av och beloppet för en ändrad uppskattning eller bedömning som har en väsentlig effekt under innevarande period eller väntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Sådana upplysningar kan vara en följd av ändringar av

a) bedömningen av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod,

b) avskrivningsmetoden, eller

c) restvärden.

122. Ett företag ska också upplysa om

a) för en immateriell tillgång som bedöms ha obestämbar nyttjandeperiod, tillgångens redovisade värde och de faktorer som stödjer bedömningen att nyttjandeperioden är obestämbar. När dessa skäl anges ska företaget beskriva den faktor eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet att tillgången har obestämbar nyttjandeperiod.

b) en beskrivning av, det redovisade värdet för och kvarstående avskrivningstid för varje immateriell tillgång som är väsentlig för företagets finansiella rapporter.

c) för immateriella tillgångar som förvärvas med ett statligt bidrag och tas upp till verkligt värde vid första redovisningstillfället (se punkt 44)

i) tillgångarnas verkliga värde vid förvärvstidpunkten,

▼B

ii) deras redovisade värde, och

iii) huruvida de värderas enligt anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden efter första redovisningstillfället.

d) förekomsten av och redovisade värden för immateriella tillgångar med äganderättsförbehåll och de redovisade värdena för immateriella tillgångar ställda som säkerhet för förpliktelser.

e) beloppet av avtalsenliga åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.

123. När ett företag beskriver den faktor eller de faktorer som spelade en betydande roll för att bestämma att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång är obestämbar, beaktar det de faktorer som anges i punkt 90.

Immateriella tillgångar som efter det första redovisningstillfället värderas enligt omvärderingsmetoden

124. Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp ska ett företag lämna följande upplysningar:

a) För varje slag av immateriella tillgångar

i) tidpunkten för omvärderingen,

ii) det redovisade värdet för omvärderade immateriella tillgångar, och

iii) det belopp som hade redovisats om det omvärderade immateriella tillgångsslaget hade redovisats efter det första redovisningstillfället enligt anskaffningsvärdemetoden i punkt 74.

b) Det belopp i en omvärderingsreserv som är hänförligt till de immateriella tillgångarna vid periodens början och slut, med angivande av periodens förändringar och eventuella begränsningar av vad möjligheten att dela ut överskott till aktieägare.

c) De metoder och de betydande antaganden som använts för att uppskatta tillgångarnas verkliga värden.

125. Det kan vara nödvändigt att slå samman de omvärderade tillgångsslagen till större poster i upplysningssyfte. Dock slås inte slag samman om det skulle resultera i en sammanslagning av immateriella tillgångar som innefattar belopp som beräknas enligt både anskaffningsvärde- och omvärderingsmetoden.

Utgifter för forskning och utveckling

126. Ett företag ska upplysa om det totala beloppet av utgifter för forskning och utveckling som kostnadsförts under perioden.

127. Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet (se punkterna 66 och 67 för vägledning om vilka utgiftsslag som inkluderas i upplysningskravet i punkt 126).

Övrig information

128. Ett företag uppmuntras att, men behöver inte, lämna följande upplysningar

a) en beskrivning av varje helt avskriven immateriell tillgång som fortfarande används, och

▼B

b) en kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, eftersom de inte uppfyllde kriterierna för detta eller eftersom de förvärvades eller upparbetades innan IAS 38, *Immateriella tillgångar,* (utfärdad 1998) hade trätt i kraft.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

▼M12

_____

130. Ett företag ska tillämpa denna standard

▼B

a) för redovisningen av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för redovisningen av alla andra immateriella tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsåret som börjar den 31 mars 2004 eller senare. Sålunda ska företaget inte justera det redovisade värdet för immateriella tillgångar som redovisas per detta datum. Dock ska företaget, per detta datum, tillämpa denna standard för att på nytt bedöma nyttjandeperioderna för sådana immateriella tillgångar. Om, till följd av denna nya bedömning, företaget ändrar sin bedömning av en tillgångs nyttjandeperiod, ska ändringen redovisas som en förändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

130A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 2 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M5

130B. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 85, 86 och 118 (e) (iii). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M22

130C. IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkterna 12, 33–35, 68, 69, 94 och 130 ändrades, att punkterna 38 och 129 ströks och att punkt 115A lades till. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 36 och 37 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Därför ska belopp som redovisats för immateriella tillgångar och goodwill i tidigare rörelseförvärv inte justeras. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska det tillämpa ändringarna även för denna tidigare period och upplysa om detta.

▼M8

130D. Punkterna 69, 70 och 98 ändrades och punkt 69A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M22

130E. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 40 och 41 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

Byten av likartade tillgångar

131. Kravet i punkterna 129 och 130 (b) att tillämpa denna standard framåtriktat innebär att om ett byte av tillgångar värderades innan denna standard trädde i kraft baserat på det redovisade värdet för den tillgång som lämnades i utbyte, räknar företaget inte om det redovisade värdet för den förvärvade tillgången för att återspegla dess verkliga värde per förvärvstidpunkten.

Tidigare tillämpning

132. Företag som omfattas av punkt 130 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum som anges i punkt 130. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 36 (enligt omarbetning 2004).

UPPHÄVANDE AV IAS 38 (UTFÄRDAD 1998)

133. Denna standard ersätter IAS 38, *Immateriella tillgångar* (utfärdad 1998).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning och värdering av finansiella tillgångar, finansiella skulder och vissa avtal avseende köp eller försäljning av icke-finansiella poster. Krav på klassificering av finansiella instrument återfinns i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*. Upplysningskrav rörande finansiella instrument återfinns i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom

a) *de andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter, IAS 28, Innehav i intresseföretag, eller IAS 31, Andelar i joint ventures.* Företag ska dock tillämpa IAS 39 på andelar i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures som enligt IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 redovisas i enlighet med denna standard. Företag ska också tillämpa denna standard på derivat på ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture såvida inte derivatet uppfyller definitionen på egetkapitalinstrument för företaget enligt IAS 32.

b) rättigheter och förpliktelser enligt leasingavtal på vilka IAS 17, *Leasingavtal*, tillämpas. Däremot

   i) omfattas leasingfordringar som redovisas av en leasegivare av denna standards bestämmelser om borttagande från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ och nedskrivningar (se punkterna 15–37, 58, 59, 63–65 och bilaga A, punkterna VT36–VT52 och VT84–VT93)

   ii) omfattas finansiella leasingskulder som redovisas av en leasetagare av bestämmelser om borttagande från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i denna standard (se punkterna 39–42 och bilaga A, punkterna VT57–VT63), och

   iii) omfattas derivat som är inbäddade i leasingavtal av bestämmelser om inbäddade derivat i denna standard (se punkterna 10–13 och bilaga A, punkterna VT27–VT33).

c) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, Ersättningar till anställda, tillämpas.

▼M6

d) finansiella instrument som utfärdas av företaget och som uppfyller definitionen av egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner) eller som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Dock ska innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

▼B

e) rättigheter och förpliktelser till följd av (i) ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*, andra än en emittents rättigheter och förpliktelser till följd av ett försäkringsavtal som uppfyller definitionen på ett finansiellt garantiavtal i punkt 9, eller (ii) ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 (se punkterna 10–13 och bilaga A, punkterna VT27–VT33 i denna standard). Dessutom gäller att om en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja mellan att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal (se punkterna VT4 och VT4A). Emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

▼M12

_____

▼M22

g) alla terminskontrakt mellan en förvärvare och en säljande aktieägare om köp eller försäljning av ett förvärvsobjekt som kommer att leda till ett rörelseförvärv vid en framtida förvärvstidpunkt. Löptiden för terminskontraktet ska inte överstiga en period som normalt rimligen kan krävas för att inhämta nödvändiga godkännanden och kunna slutföra affären.

▼B

h) låneåtaganden, andra än de låneåtaganden som beskrivs i punkt 4. En emittent av låneåtaganden ska tillämpa IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* på sådana låneåtaganden som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Alla låneåtaganden omfattas emellertid av bestämmelserna om borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i denna standard (se punkterna 15–42 och bilaga A, punkterna VT36–VT63).

i) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom vad gäller avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 5–7 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas.

j) rättigheter till betalningar för att ersätta företaget för utgifter det tvingas ådra sig för att reglera en skuld som det redovisar som en avsättning i enlighet med IAS 37, eller för vilka, under en tidigare period, det redovisade en avsättning i enlighet med IAS 37.

3. [Struken]

4. Följande låneåtaganden omfattas av tillämpningsområdet för denna standard:

a) Låneåtaganden som företaget identifierar som att de ska kategoriseras som finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Ett företag som tidigare haft som praxis att sälja de tillgångar som blivit följden av dess låneåtaganden kort efter uppkomsten ska tillämpa denna standard på alla låneåtaganden i samma slag.

▼B

b) Låneåtaganden som kan regleras netto med kontanter eller genom att överlämna eller emittera ett annat finansiellt instrument. Sådana låneåtaganden är derivat. Ett låneåtagande betraktas inte som att det regleras netto endast på grund av att lånet betalas ut i form av delbetalningar (exempelvis ett hypotekslån som betalas ut i form av delbetalningar som följer husuppförandets utveckling).

c) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. I punkt 47 (d) specificeras den efterföljande värderingen av skulder som uppkommer från dessa låneåtaganden.

5. Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument. Undantagna är de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning.

6. Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument. Dessa innefattar

a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,

b) när möjligheten att reglera avtalet genom kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, men företaget har som praxis att reglera liknande avtal med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet innan inlösen eller förfall),

c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och

d) när den icke-finansiella posten som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

Om (b) eller (c) är tillämpliga på ett avtal har detta inte ingåtts i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets behov avseende förväntade köp, försäljning eller förbrukning, och det faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal för vilka punkt 5 kan tillämpas ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med syftet att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets behov avseende förväntade köp, försäljning eller förbrukning, och om de därmed faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

▼B

7. En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 6 (a) eller (d), faller inom tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning.

DEFINITIONER

8. De begrepp som definieras i IAS 32 används i denna standard med de innebörder som anges i punkt 11 i IAS 32. I IAS 32 definieras följande begrepp

— finansiellt instrument

— finansiell tillgång

— finansiell skuld

— egetkapitalinstrument

och innehåller vägledning om hur dessa definitioner tillämpas.

▼M8

9. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

▼B

Definition av ett derivat

Ett *derivat är ett finansiellt instrument eller annat avtal som faller inom denna standards tillämpningsområde (se punkterna 2–7) med samtliga tre nedanstående kännetecken*

a) dess värde ändras till följd av ändringar i en angiven räntesats, priset på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller ett kreditindex eller annan variabel (som ibland kallas ”underliggande” variabel),

b) det krävs ingen inledande nettoinvestering eller en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer, och

c) det regleras vid en framtida tidpunkt.

Definitioner av fyra kategorier av finansiella instrument

En *finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via* ►**M5** *rapporten över totalresultat* ◄ är en finansiell tillgång eller finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor.

▼M8

a) Den klassificeras som att den innehas för handel. En finansiell tillgång eller finansiell skuld klassificeras som att den innehas för handel om den:

i) förvärvades eller uppkom med huvudsyfte att säljas eller återköpas på kort sikt,

▼M8

ii) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller

iii) ett derivat (förutom ett derivat som är ett finansiellt garantiavtal eller ett identifierat och effektivt säkringsinstrument).

▼B

b) Vid det första redovisningstillfället identifieras som en post värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Ett företag kan endast använda denna identifiering när detta är tillåtet enligt punkt 11A eller när detta leder till mer relevant information, eftersom

i) den eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i värdering eller redovisning (”bristande överensstämmelse i redovisningen”) som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av vinsterna och förlusterna avseende dem på olika grunder, eller

ii) en grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem förvaltas och resultatet utvärderas baserat på verkligt värde, i enlighet med en dokumenterad riskhanterings- eller investeringsstrategi och information om gruppen tillhandahålls internt på denna grund till företagets nyckelpersoner i ledande ställning (enligt definition i IAS 24, *Upplysningar om närstående* (efter omarbetning 2003)), exempelvis företagets styrelse och verkställande direktör.

I IFRS 7 kräver punkterna 9–11 och B4 att företaget lämnar upplysning om finansiella tillgångar och finansiella skulder det har identifierat som tillhörande kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, inklusive hur företaget har uppfyllt dessa villkor. För instrument som uppfyllt villkoren i enlighet med (ii) ovan, innefattar den upplysningen en förklarande beskrivning av hur identifiering som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ stämmer överens med företagets dokumenterade riskhanterings- eller investeringsstrategi.

Investeringar i egetkapitalinstrument som inte har ett noterat marknadspris på en aktiv marknad, och vars verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 46 (c) och bilaga A, punkt VT80 och VT81), ska inte identifieras som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

Det bör noteras att punkterna 48, 48A, 49 och punkterna VT69–VT82 i bilaga A, som anger kraven för fastställande av en tillförlitlig uppskattning av det verkliga värdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld, tillämpas i lika mån på alla poster som värderas till verkligt värde, oavsett om det är på grund av identifiering eller på annat sätt, eller om upplysning lämnas om deras verkliga värde.

▼B

Investeringar som hålls till förfall är finansiella tillgångar som inte är derivat med fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid som ett företag har för avsikt och förmåga att hålla till förfall (se bilaga A, punkterna VT16–VT25) med undantag av

a) de som ett företag vid första redovisningstillfället identifierar som tillhörande kategorin poster värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄,

b) de som ett företag identifierar som att de kan säljas, och

c) de som motsvarar definitionen på lånefordringar och kundfordringar.

Ett företag ska inte klassificera några tillgångar som tillhörande kategorin investeringar som hålls till förfall om företaget, under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren, har sålt eller omklassificerat mer än ett obetydligtbelopp i kategorin investeringar som hålls till förfall före förfallotidpunkten (mer än obetydligt i förhållande till det sammanlagda innehavet i kategorin investeringar som hålls till förfall) med undantag av försäljningar eller omklassificeringar som

i) är så nära förfall eller den finansiella tillgångens inlösendatum (exempelvis mindre än tre månader före förfall) att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på den finansiella tillgångens verkliga värde,

ii) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela den finansiella tillgångens ursprungliga nominella belopp genom planmässiga betalningar eller förskottsbetalningar, eller

iii) är hänförliga till en isolerad händelse som företaget inte har kontroll över, som är av engångskaraktär och som inte rimligen kunde förutses av företaget.

Lånefordringar och kundfordringar är finansiella tillgångar som inte är derivat, som har fastställda eller fastställbara betalningar och som inte noteras på en aktiv marknad, med undantag av

a) sådana som företaget avser att sälja omedelbart eller inom en nära framtid, som ska klassificeras som att de innehas för handel, och sådana som företaget vid det första redovisningstillfället identifierat som tillhörande kategorin poster värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄,

b) sådana som ett företag vid det första redovisningstillfället identifierar som att de kan säljas, eller

c) sådana för vilka det finns en risk att ►M5 ägaren ◄ inte kommer att återfå huvudsakligen hela den inledande investeringen annat än på grund av kreditrisk, som ska klassificeras som att de kan säljas.

Ett innehav som förvärvats i en grupp av tillgångar som inte tillhör kategorin lånefordringar eller kundfordringar (exempelvis ett innehav i en värdepappersfond eller liknande fond) ingår inte i kategorin lånefordringar och kundfordringar.

Finansiella tillgångar som kan säljas är sådana tillgångar som inte är derivat där tillgångarna identifieras som att de kan säljas eller inte klassificeras som (a) lånefordringar och kundfordringar, (b) investeringar som hålls till förfall eller (c) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

▼B

Definition av ett finansiellt garantiavtal

Ett *finansiellt garantiavtal* är ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta ►M5 ägaren ◄ för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument.

Definitioner avseende redovisning och värdering

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld är det belopp till vilket den finansiella tillgången eller den finansiella skulden värderas vid anskaffningstillfället efter avdrag för återbetalning av nominella belopp, efter avdrag eller tillägg för ackumulerade avskrivningar vid användande av effektivräntemetoden på eventuell skillnad mellan det ursprungligen redovisade beloppet och förfallobeloppet, och efter avdrag för nedsättning (direkt eller via reservering) på grund av nedskrivning eller finansiella tillgångar som inte går att driva in.

Effektivräntemetoden är en metod för beräkning av det upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld (eller grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder) och för fördelning i tiden av ränteintäkten eller räntekostnaden över relevant period. *Effektivräntan* är den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det finansiella instrumentets förväntade löptid, eller i tillämpliga fall, en kortare period, till den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade nettovärde. Vid beräkning av den effektiva räntan ska ett företag vid uppskattningen av betalningar beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis förskottsbetalningar, köpoptioner och liknande optioner) men ska inte beakta framtida kreditförluster. Beräkningen innefattar alla avgifter som erlagts eller erhållits av avtalsparterna, som är en del av effektivräntan (se IAS 18 *Intäkter*), transaktionskostnader och alla andra överkurser eller underkurser. Det förutsätts att betalningar och förväntad löptid för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Dock, i de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta betalningar eller förväntad löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument) ska företaget använda de avtalsenliga betalningarna över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

Borttagande från ►M5 *rapporten över finansiell ställning* ◄ är borttagande av en tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld från ett företags balansräkning.

Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs ([1]).

Ett *avistaköp* eller en *avistaförsäljning* är ett köp eller en försäljning av en finansiell tillgång enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den tidsram som generellt fastställts av regelverk eller praxis på berörd marknad.

([1]) Punkterna 48–49 och VT69–VT82 i bilaga A innehåller bestämmelser vid fastställande av verkligt värde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld.

▼B

Transaktionskostnader är tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, emissionen eller avyttringen av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld (se bilaga A, punkt VT13). En tillkommande kostnad är en som inte hade uppkommit om företaget inte hade förvärvat, emitterat eller avyttrat det finansiella instrumentet.

Definitioner avseende säkringsredovisning

Ett *bindande åtagande* är en bindande överenskommelse rörande ett byte av en angiven mängd resurser till ett angivet pris vid en viss framtida tidpunkt eller flera angivna framtida tidpunkter.

En *prognostiserad transaktion* är en ej bindande men förväntad framtida transaktion.

Ett *säkringsinstrument* är ett identifierat derivat eller (endast vid en säkring av risken för förändringar i utländska valutakurser) en identifierad finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat vars verkliga värde eller kassaflöden väntas utjämna förändringar i en identifierad säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden (i punkterna 72–77 och bilaga A, punkterna VT94–VT97, ges en utförligare förklaring till vad som definieras som ett säkringsinstrument).

En *säkrad post* är en tillgång, en skuld, ett bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller nettoinvestering i en utlandsverksamhet som (a) exponerar företaget för risk för förändringar i verkligt värde eller framtida kassaflöden och (b) är identifierad som säkrad (i punkterna 78–84 samt VT98–VT101 i bilaga A ges en utförligare förklaring till vad som definieras som säkrade poster).

Med en *säkrings effektivitet* avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till en säkrad risk uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde eller kassaflöden (se bilaga A, punkterna VT105–VT113).

INBÄDDADE DERIVAT

10. Ett inbäddat derivat är en del av ett sammansatt finansiellt instrument som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett derivat, vilket innebär att vissa av det sammansatta instrumentets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivat. Ett inbäddat derivat ger upphov till förändringar i vissa eller samtliga av de kassaflöden som annars skulle uppkomma enligt avtalet enligt en angiven räntesats, ett pris på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett prisindex, ett kreditbetyg eller kreditindex eller en annan variabel, förutsatt att det när det gäller en icke-finansiell variabel variabeln inte är specifik för någon av avtalsparterna. Ett derivat som är knutet till ett finansiellt instrument men som är avtalsenligt överlåtbart oberoende av detta instrument, eller har en annan motpart än det instrumentet, är inte ett inbäddat derivat utan ett separat finansiellt instrument.

11. Ett inbäddat derivat ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat i enlighet med denna standard endast om

a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker (se bilaga A, punkterna VT30 och VT33),

▼B

b) Ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivat. och

c) det sammansatta instrumentet inte värderas till verkligt värde där förändringar i verkligt värde redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ (det vill säga att ett derivat som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderat till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ avskiljs inte).

Om ett inbäddat derivat avskiljs, ska värdkontraktet redovisas enligt (a) denna standard om det är ett finansiellt instrument och (b) i enlighet med andra tillämpliga standarder om det inte är ett finansiellt instrument. Denna standard behandlar inte huruvida ett inbäddat derivat ska redovisas separat ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄.

11A. Oaktat punkt 11, i det fall ett kontrakt innehåller ett eller flera inbäddade derivat, kan ett företag identifiera hela det sammansatta kontraktet som en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ såvida inte

a) det inbäddade derivatet (eller derivaten) inte i betydande utsträckning förändrar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt avtalet, eller

b) det tydligt framgår, med liten eller ingen analys, när ett liknande sammansatt instrument först beaktas, att avskiljande av det inbäddade derivatet (eller derivaten) är förbjudet, såsom en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett lån som tillåter ►M5 ägaren ◄ att i förväg betala lånet motsvarande ungefär dess upplupna anskaffningsvärde.

▼M20

12. Om ett företag enligt denna standard måste avskilja ett inbäddat derivat från värdkontraktet, men inte kan värdera det inbäddade derivatet separat vare sig vid anskaffningen eller vid en efterföljande rapportperiods slut, ska det identifiera hela det sammansatta instrumentet som en finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet. På motsvarande sätt, om ett företag inte separat kan värdera det inbäddade derivatet som skulle behöva avskiljas vid omklassificering av ett sammansatt kontrakt från kategorin som värderas till verkligt värde via resultatet, är denna omklassificering förbjuden. Under sådana omständigheter kvarstår det sammansatta kontraktet som i sin helhet klassificerat som värderat till verkligt värde via resultatet.

▼B

13. Om ett företag inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet på ett inbäddat derivat utifrån derivatets villkor och bestämmelser (exempelvis på grund av att det inbäddade derivatet är baserat på ett onoterat egetkapitalinstrument), är det inbäddade derivatets verkliga värde skillnaden mellan det sammansatta instrumentets verkliga värde och värdkontraktets verkliga värde, om dessa kan fastställas i enlighet med denna standard. Om företaget inte kan fastställa det inbäddade derivatets verkliga värde med denna metod, tillämpas punkt 12 och det sammansatta instrumentet identifieras som värderat till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

REDOVISNING I OCH BORTTAGANDE FRÅN ►M5 RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING ◄

Första redovisningen

14. Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄ endast när det blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor. (Se punkt 38 vad gäller avistaköp av finansiella tillgångar.)

▼B

Borttagande av en finansiell tillgång från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

15. I koncernredovisningen tillämpas punkterna 16–23 och bilaga A, punkterna VT34–VT52 på koncernnivå. Därför tar ett företag först in alla sina dotterföretag i koncernredovisningen enligt IAS 27 och SIC12, *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*, och tillämpar sedan punkterna 16–23 och bilaga A, punkterna VT34–VT52 på denna koncern.

16. Innan ett företag utvärderar huruvida, och i vilken omfattning, borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ är lämpligt enligt punkterna 17–23, fastställer företaget huruvida dessa punkter ska tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) eller en finansiell tillgång (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet, enligt följande.

a) Punkterna 17–23 tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) endast om den del vars borttagande övervägs uppfyller ett av följande tre villkor.

i) Delen utgörs endast av särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp med likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår en räntestrip där motparten erhåller rätten till räntebetalningarna men inte till amorteringar av kapitalbeloppet för ett skuldinstrument tillämpas punkterna 17–23 på räntebetalningarna.

ii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla kassaflöden från ett skuldinstrument, tillämpas punkterna 17–23 på 90 procent av dessa kassaflöden. Om det finns mer än en motpart, behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

iii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla räntebetalningar från en finansiell tillgång, tillämpas punkterna 17–23 på 90 procent av dessa räntebetalningar. Om det finns mer än en motpart, behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av de särskilt identifierade kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

▼B

b) I alla övriga fall tillämpas punkterna 17–23 på den finansiella tillgången i sin helhet (eller på gruppen av likartade finansiella tillgångar i sin helhet). Exempelvis, när ett företag överför (i) rätten till de första eller de sista 90 procenten av kontantbetalningarna från en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar), eller (ii) rätten till 90 procent av kassaflödena från en grupp fordringar, men erbjuder en garanti för att kompensera köparen för eventuella kreditförluster upp till 8 procent av kapitalbeloppet för fordringarna, tillämpas punkterna 17–23 på den finansiella tillgången (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

I punkterna 17–26, hänvisar begreppet ”finansiell tillgång” till antingen en del av en finansiell tillgång (eller del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) enligt vad som definieras i (a) ovan eller, annars, en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

17. Ett företag ska ta bort en finansiell tillgång från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast när

a) de avtalsenliga rättigheterna till kassaflödena från den finansiella tillgången upphör, eller

b) det överför den finansiella tillgången, enligt vad som anges i punkterna 18 och 19 och överföringen uppfyller villkoren för borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ i enlighet med punkt 20.

(Se punkt 38 vad gäller avistaförsäljning av finansiella tillgångar.)

18. Ett företag överför en finansiell tillgång endast när det antingen

a) överför de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, eller

b) behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare i en överenskommelse som uppfyller villkoren i punkt 19.

19. När ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från en finansiell tillgång (”ursprungstillgången”), men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att erlägga dessa kassaflöden till ett eller flera företag (”de slutliga mottagarna”), behandlar företaget transaktionen som en överföring av en finansiell tillgång endast om nedanstående tre villkor är uppfyllda.

a) Företaget har ingen förpliktelse att betala belopp till de slutliga mottagarna såvida det inte erhåller motsvarande belopp från ursprungstillgången. Kortfristiga förskott av företaget, med rätten till fullständig återvinning av utlånat belopp plus upplupen ränta till marknadsränta strider inte mot detta villkor.

b) Företaget är förbjudet, enligt villkoren i överföringsavtalet, att sälja eller pantsätta ursprungstillgången förutom som säkerhet för de slutliga mottagarna gällande förpliktelsen att erlägga kassaflöden till dem.

▼B

c) Företaget har en förpliktelse att vidarebefordra varje kassaflöde det erhåller å slutliga mottagares vägnar utan väsentlig försening. Dessutom har inte företaget rätt att återinvestera sådana kassaflöden, förutom vad gäller investeringar i likvida medel (enligt definition i IAS 7, ►M5 *Rapport över kassaflöden* ◄) under den korta regleringsperioden från inbetalningen till datumet för erforderlig vidarebefordran till de slutliga mottagarna, och den ränta som erhålls på sådana placeringar ska övergå till de slutliga mottagarna.

20. När ett företag överför en finansiell tillgång (se punkt 18) ska det utvärdera i vilken grad det behåller de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången. I det fallet

a) om företaget överför i allt väsentligt samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången, ska företaget ta bort den finansiella tillgången från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommer eller kvarstår vid överföringen.

b) om företaget behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången, ska företaget fortsätta att redovisa den finansiella tillgången i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

c) om företaget varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången, ska företaget bestämma huruvida det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. I det fallet

i) om företaget inte har behållit kontrollen, ska det ta bort den finansiella tillgången från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.

ii) om företaget har behållit kontrollen ska det fortsätta att redovisa tillgången i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ i den grad företaget är fortsatt engagerat i den finansiella tillgången (se punkt 30).

21. Överföringen av risker och fördelar (se punkt 20) utvärderas genom att jämföra företagets exponering, före och efter överföringen, för variationer i belopp och tidpunkt för den överförda tillgångens nettokassaflöden. Ett företag har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering för variationer i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena från den finansiella tillgången inte förändras betydande till följd av överföringen (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång och enligt avtal ska köpa tillbaka den till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus långivares avkastning). Ett företag har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering för sådan variation inte längre är betydande i förhållande till den totala variationen i nuvärdet av de framtida nettokassaflöden som är kopplade till den finansiella tillgången (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång med en option att köpa tillbaka den till verkligt värde vid tidpunkten för återköpet eller har överfört en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en större finansiell tillgång i en överenskommelse, såsom en så kallad ”loan sub-participation”, som uppfyller villkoren i punkt 19).

▼B

22. Ofta kommer det att vara uppenbart om företaget har överfört eller behållit i allt väsentligt alla risker och fördelar som är förknippade med ägande och några beräkningar behöver inte utföras. I andra fall behöver företaget göra beräkningar och jämföra företagets exponering för variationen i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena före och efter överföringen. Beräkningen och jämförelsen görs genom att som diskonteringssats använda en lämplig aktuell marknadsränta. Alla rimliga möjliga variationer i nettokassaflöden beaktas, där större vikt ges till de utfall som har större sannolikhet att inträffa.

23. Huruvida företaget har behållit kontrollen (se punkt 20 (c)) över den överförda tillgången beror på mottagarens möjlighet att sälja tillgången. Om mottagaren har praktisk möjlighet att sälja tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen, har företaget inte behållit kontrollen. I alla andra fall har företaget behållit kontrollen.

Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från ►**M5** *rapporten över finansiell ställning* ◄ *(se punkt 20 (a) och (c) (i))*

24. Om ett företag överför en finansiell tillgång i en överföring som uppfyller villkoren för borttagning från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i sin helhet och behåller rätten att förvalta tillgången mot en avgift, ska det redovisa antingen en förvaltningstillgång eller en förvaltningsskuld för detta förvaltningsavtal. Om den avgift som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen, ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde. Om den avgift som ska erhållas väntas överstiga adekvat ersättning för förvaltningen, ska en förvaltningstillgång redovisas för förvaltningsrätten till ett belopp som fastställs utifrån en fördelning av det redovisade värdet för den större finansiella tillgången i enlighet med punkt 27.

25. Om, till följd av överföringen, en finansiell tillgång tas bort från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i sin helhet men överföringen får till följd att företaget erhåller en ny finansiell tillgång eller påtar sig en ny finansiell skuld, eller en förvaltningsskuld, ska företaget redovisa den nya finansiella tillgången, finansiella skulden eller förvaltningsskulden till verkligt värde.

26. När en finansiell tillgång tas bort från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i sin helhet, ska skillnaden mellan

a) det redovisade värdet och

b) summan av (i) erhållen ersättning (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits) och (ii) eventuell ackumulerad vinst eller förlust som ►**M5** redovisats i övrigt totalresultat ◄ (se punkt 55 (b))

redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

27. Om den överförda tillgången är del av en större finansiell tillgång (exempelvis när ett företag överför räntebetalningar som är del av ett skuldinstrument, se punkt 16 (a)) och den överförda delen uppfyller villkoren för att tas bort från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ i sin helhet, ska det tidigare redovisade värdet för den större finansiella tillgången fördelas mellan den del som även

▼B

fortsättningsvis redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och den del som bokas bort, baserat på de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte ska en förvaltningstillgång som behållits behandlas som en del som fortsättningsvis redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Skillnaden mellan

a) det redovisade värde som fördelats på den del som tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och

b) summan av (i) erhållen ersättning för den del som tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits) och (ii) eventuell ackumulerad vinst eller förlust som fördelats på den, som hade ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ (se punkt 55 (b))

ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. En ackumulerad vinst eller förlust som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ fördelas mellan den del som fortsättningsvis redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och den del som tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, baserat på de relativa verkliga värdena på dessa delar.

28. När ett företag fördelar det tidigare redovisade värdet för en större finansiell tillgång på den del som fortsätter att redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och den del som tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, måste det verkliga värdet för den del som fortsätter att bli redovisad i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ fastställas. Om företaget under en längre tidsperiod har sålt delar som liknar den del som även fortsättningsvis ska redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eller det finns andra marknadstransaktioner för sådana delar, utgör de senaste priserna vid faktiska transaktioner den bästa uppskattningen av delens verkliga värde. När det saknas prisnoteringar eller inte skett några marknadstransaktioner nyligen, som kan användas som grund för det verkliga värdet på den del som även fortsättningsvis ska redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, är den bästa uppskattningen av delens verkliga värde skillnaden mellan det verkliga värdet på den större finansiella tillgången i sin helhet och den ersättning som erhållits av motparten för den del som tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄.

Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (se punkt 20 (b))

29. Om en överföring inte leder till ett borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av att företaget har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, ska företaget fortsätta att redovisa tillgången i sin helhet i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och ska redovisa en finansiell skuld för den erhållna ersättningen. Under efterföljande perioder ska företaget redovisa varje intäkt från den överförda tillgången och varje uppkommen kostnad för den finansiella skulden.

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar (se punkt 20 (c) (ii))

30. Om ett företag varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en överförd tillgång och behåller kontrollen över den överförda tillgången, fortsätter företaget att redovisa den överförda tillgången i den omfattning företaget har ett fortsatt engagemang i den. Den omfattning som företaget har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången är den omfattning i vilken det är exponerat för förändringar i värdet på den överförda tillgången. Exempelvis

a) när ett företags fortsatta engagemang tar formen av en garanti för den överförda tillgången, motsvarar företagets engagemang det lägre av (i) tillgångens belopp och (ii) det högsta ersättningsbelopp som företaget skulle kunna tvingas att återbetala (”garantibeloppet”).

▼B

b) när ett företags fortsatta engagemang tar formen av en utfärdad eller köpt option (eller båda) på den överförda tillgången, motsvarar företagets engagemang beloppet för den överförda tillgång som företaget kan återköpa. När det gäller en utfärdad säljoption på en tillgång som värderas till verkligt värde, begränsas emellertid företagets fortsatta engagemang till det lägre av det verkliga värdet på den överförda tillgången och optionens lösenpris (se punkt VT48).

c) när företagets fortsatta engagemang tar formen av en kontantreglerad option eller liknande villkor avseende den överförda tillgången värderas företagets fortsatta engagemang på samma sätt som det som skulle vara följden av optioner som inte kontantregleras enligt (b) ovan.

31. När ett företag fortsätter att redovisa en tillgång till den del det har ett fortsatt engagemang i den, redovisar också företaget en hänförlig skuld. Oaktat de andra värderingskraven i denna standard, värderas den överförda tillgången och den hänförliga skulden utifrån en grund som återspeglar de rättigheter och förpliktelser som företaget har behållit. Den hänförliga skulden värderas på ett sådant sätt att det redovisade värdet netto för den överförda tillgången och den hänförliga skulden är

a) upplupet anskaffningsvärde för de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit, om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, eller

b) lika med det verkliga värdet på de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit vid värdering på fristående grund, om den överförda tillgången värderas till verkligt värde.

32. Företaget ska fortsätta att redovisa varje intäkt från den överförda tillgången till den del som motsvarar dess fortsatta engagemang och ska redovisa varje uppkommen kostnad för den hänförliga skulden.

33. Vad gäller efterföljande värdering, ska redovisade förändringar i det verkliga värdet på den överförda tillgången och den hänförliga skulden redovisas i överensstämmelse med varandra i enlighet med punkt 55 och ska inte kvittas.

34. Om ett företags fortsatta engagemang endast är en del av en finansiell tillgång (exempelvis när ett företag behåller en option att återköpa en del av den överförda tillgången eller behåller en residual rätt som inte leder till ett bibehållande av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och företaget behåller kontrollen), fördelar företaget det tidigare redovisade värdet för den finansiella tillgången på den del som det fortsätter att redovisa enligt företagets fortsatta engagemang och på den del som det inte längre redovisar, utifrån de relativa verkliga värdena på dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte tillämpas kraven i punkt 28. Skillnaden mellan

a) det redovisade värde som fördelas på den del som inte längre redovisas i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, och

▼B

b) summan av (i) erhållen ersättning för den del som inte längre redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och (ii) eventuell ackumulerad vinst eller förlust som fördelats på den, som hade ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ (se punkt 55 (b))

ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. En ackumulerad vinst eller förlust som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ fördelas mellan den del som fortsätter att redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och den del som inte längre redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, utifrån de relativa verkliga värdena på dessa delar.

35. Om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, är inte alternativet i denna standard att identifiera en finansiell skuld som tillhörande kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ tillämpligt på den hänförliga skulden.

Alla överföringar

36. Om en överförd tillgång fortsätter att redovisas ska tillgången och den skuld som är knuten till den inte kvittas. På liknande sätt ska företaget inte kvitta en intäkt som uppkommer från den överförda tillgången mot en kostnad som uppkommer från den skuld som är hänförlig till tillgången (se IAS 32, punkt 42).

37. Om överföraren tillhandahåller en säkerhet som inte utgörs av kontanter (såsom skuld- eller egetkapitalinstrument) till motparten, beror redovisningen av säkerheten hos överförare respektive motparten på om mottagaren har rätt att sälja eller pantsätta säkerheten och på huruvida överföraren har underlåtit att betala skulden. Överföraren och motparten ska redovisa säkerheten enligt nedan:

a) Om motparten har rätt enligt avtal eller sedvänja att sälja eller pantsätta säkerheten, ska överföraren av tillgången omklassificera den tillgången i sin ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (exempelvis som utlånad tillgång, pantsatta egetkapitalinstrument eller fordran enligt återköpsavtal) skilt från andra tillgångar.

b) Om motparten säljer den pantsatta säkerheten, ska motparten redovisa försäljningsintäkten och en skuld värderad till verkligt värde för förpliktelsen att återlämna säkerheten.

c) Om överföraren underlåter att betala enligt avtalsvillkoren och inte längre har rätt att lösa in säkerheten, ska den som överför ta bort säkerheten från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och motparten redovisa säkerheten som sin tillgång som vid första redovisningstillfället redovisas till verkligt värde eller, om motparten redan har sålt säkerheten, från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ ta bort sin förpliktelse att återlämna säkerheten.

d) Med undantag av vad som anges i (c) ska överföraren fortsätta att redovisa säkerheten som sin tillgång och motparten ska inte redovisa säkerheten som en tillgång.

Avistaköp eller avistaförsäljning av en finansiell tillgång

38. Ett avistaköp eller en avistaförsäljning av finansiella tillgångar ska redovisas och tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, enligt vad som är tillämpligt, genom användande av affärsdagsredovisning eller likviddagsredovisning (se bilaga A, punkterna VT53–VT56).

Borttagande av en finansiell skuld från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

39. Ett företag ska ta bort en finansiell skuld (eller del av finansiell skuld) från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast när den utsläcks – exempelvis när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller upphör.

▼B

40. Ett byte mellan en befintlig låntagare och långivare av skuldinstrument med villkor som i allt väsentligt är olika ska redovisas som en utsläckning av den gamla finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld. På motsvarande sätt ska en ändring i betydande utsträckning av villkoren för en finansiell skuld eller del av den (oavsett om den är hänförlig till låntagarens finansiella svårigheter eller ej) redovisas som en utsläckning av den ursprungliga finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld.

41. Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) som utsläckts eller överförts till en annan part och en ersättning som erlagts, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

42. Om ett företag återköper en del av en finansiell skuld ska företaget fördela det tidigare redovisade värdet för den finansiella skulden på den del som fortsätter att bli redovisad och den del som tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ utifrån de relativa verkliga värdena för dessa delar vid återköpstidpunkten. Skillnaden mellan (a) det redovisade värdet som fördelats på den del som tagits bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och (b) erlagd ersättning, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, för den del som tagits bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

VÄRDERING

Värdering vid anskaffningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder

43. När en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas första gången, ska ett företag värdera den till det verkliga värdet plus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte tillhör kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, transaktionskostnader som är direkt hänförliga till förvärvet eller emissionen av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

44. När ett företag använder likviddagsredovisning för en tillgång som därefter värderas till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde redovisas tillgången vid första redovisningstillfället till sitt verkliga värde på affärsdagen (se bilaga A, punkterna VT53–VT56).

Efterföljande värdering av finansiella tillgångar

45. Vid värdering av en finansiell tillgång efter det första redovisningstillfället klassificeras finansiella tillgångar enligt denna standard i följande fyra kategorier enligt definitionen i punkt 9

a) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄,

b) investeringar som hålls till förfall,

c) lånefordringar och kundfordringar, och

d) finansiella tillgångar som kan säljas.

▼B

Dessa kategorier tillämpas vid värdering och redovisning i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ enligt denna standard. Företaget kan använda andra benämningar för dessa kategorier eller andra kategoriseringar när det presenterar informationen i de finansiella rapporterna. Företaget ska i noterna lämna de upplysningar som krävs enligt IFRS 7.

46. Efter den första redovisningen ska ett företag värdera finansiella tillgångar, inklusive derivat som är tillgångar, till deras verkliga värden utan avdrag för transaktionskostnader som kan uppkomma vid försäljning eller annat avhändande, med undantag för följande finansiella tillgångar

a) kategorin lånefordringar och kundfordringar enligt definition i punkt 9, som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden,

b) kategorin investeringar som hålls till förfall enligt definition i punkt 9, som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden, och

c) investeringar i egetkapitalinstrument som inte har ett noterat marknadspris på en aktiv marknad och vars verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och derivat som är kopplade till och måste regleras genom leverans av sådana onoterade egetkapitalinstrument, som ska värderas till anskaffningsvärde (se bilaga A, punkterna VT80–VT81).

Finansiella tillgångar som är identifierade som säkrade poster värderas enligt bestämmelserna om säkringsredovisning i punkterna 89–102. Alla finansiella tillgångar förutom dem som tillhör kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ prövas för nedskrivning enligt punkterna 58–70 och bilaga A, punkterna VT84–93.

Efterföljande värdering av finansiella skulder

47. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera alla finansiella skulder till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden, med undantag av

a) kategorin finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Sådana skulder, inklusive derivat som är skulder, ska värderas till verkligt värde förutom vad gäller ett skuldderivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett onoterat egetkapitalinstrument vars verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, som ska värderas till anskaffningsvärde.

b) finansiella skulder som uppkommer när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eller redovisas som en skuld som uppkommit i samband med ett fortsatt engagemang. Punkterna 29 och 31 tillämpas på värderingen av sådana finansiella skulder.

c) finansiella garantiavtal enligt definitionen i punkt 9. En emittent av sådana avtal ska efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 (a) eller (b) är tillämplig) redovisa avtalet till det högre av

i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18.

▼B

d) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta. En emittent av ett sådant löfte ska efter det första redovisningstillfället (om inte punkt 47 (a) är tillämplig) redovisa det till det högre av

i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 43) efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18.

Finansiella skulder som är identifierade som säkrade poster värderas enligt bestämmelserna avseende säkringsredovisning i punkterna 89–102.

Faktorer som beaktas vid beräkning av verkligt värde

48. Vid fastställandet av det verkliga värdet på en finansiell tillgång eller en finansiell skuld ska ett företag, vid tillämpning av denna standard, IAS 32 eller IFRS 7, tillämpa punkterna VT69–VT82 i bilaga A.

48A. Det bästa uttrycket för verkligt värde är noterade priser på en aktiv marknad. Om marknaden för ett finansiellt instrument inte är aktiv, tar företaget fram det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset skulle ha varit vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, och som är motiverad av sedvanliga affärsvillkor. Värderingstekniker innefattar att använda nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, om sådana finns tillgängliga, hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat instrument som i allt väsentligt är likadant, analys av diskonterade kassaflöden och optionsvärderingsmodeller. Om det finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner använder företaget den tekniken. Den valda värderingstekniken använder marknadsinformation i så hög grad som möjligt och företagsspecifik information i så låg grad som möjligt. Den införlivar alla faktorer som marknadsaktörer skulle beakta när ett pris fastställs och överensstämmer med accepterade ekonomiska metoder för prissättning av finansiella instrument. Med regelbundna intervall kalibrerar ett företag värderingstekniken och prövar dess giltighet genom att använda priser från observerbara aktuella marknadstransaktioner i samma instrument (det vill säga utan förändring, uppdelning eller sammanslagning) eller baserat på tillgängliga observerbara marknadsuppgifter.

49. Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran, diskonterat från det första datum när betalningen av detta belopp skulle kunna krävas.

Omklassificeringar

50. Ett företag

(a) ska inte omklassificera ett derivat från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ medan det innehas eller är utestående,

(b) ska inte omklassificera något finansiellt instrument från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ om instrumentet vid den ursprungliga värderingen redovisades till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄, och

▼B

(c) får, om en finansiell tillgång inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas kortfristigt (oavsett om tillgången kan ha förvärvats eller uppkommit i huvudsakligt syfte att säljas eller återköpas kortfristigt), omklassificera denna finansiella tillgång från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, om kraven i punkt 50B eller 50D är uppfyllda.

Ett företag får inte omklassificera något finansiellt instrument till kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ efter den ursprungliga värderingen.

▼M8

50A. Följande ändrade omständigheter betraktas inte som omklassificeringar enligt punkt 50:

(a) ett derivat som tidigare har varit ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring utgör inte längre ett sådant,

(b) ett derivat blir ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring,

(c) finansiella tillgångar omklassificeras när ett försäkringsbolag ändrar sina redovisningsprinciper i enlighet med punkt 45 i IFRS 4.

▼B

50B. En finansiell tillgång som omfattas av punkt 50 (c) (med undantag av finansiella tillgångar av det slag som avses i punkt 50D) får endast under exceptionella omständigheter omklassificeras från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

50C. Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde i enlighet med punkt 50B ska denna finansiella tillgång omklassificeras till sitt verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Ingen vinst eller förlust som redan redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ får återföras. Den finansiella tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen blir dess nya anskaffningsvärde respektive upplupna anskaffningsvärde beroende på vad som är tillämpligt.

50D. En finansiell tillgång som omfattas av punkt 50 (c) och som skulle ha motsvarat definitionen av lånefordringar och kundfordringar (om den inte vid den ursprungliga värderingen hade behövt klassificeras som tillgång som innehas för omsättningsändamål) får omklassificeras från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, om företaget avser och har förmåga att behålla den finansiella tillgången under förutsebar framtid eller till förfall.

50E. En finansiell tillgång som klassificerats som tillgång som kan säljas, men som skulle ha motsvarat definitionen av lånefordringar och kundfordringar (om den inte hade identifierats som tillgång som kan säljas) får omklassificeras från kategorin Tillgångar som kan säljas till kategorin Lånefordringar och kundfordringar, om företaget avser och har förmåga att behålla den finansiella tillgången under förutsebar framtid eller till förfall.

▼B

50F. Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 50D eller från kategorin Tillgångar som kan säljas i enlighet med punkt 50E, skall det värdera tillgången till dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Ingen vinst eller förlust avseende en finansiell tillgång som omklassificerats i enlighet med punkt 50D och som redan redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ får återföras. Den finansiella tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen blir dess nya anskaffningsvärde respektive upplupna anskaffningsvärde beroende på vad som är tillämpligt. Varje tidigare vinst eller förlust avseende en finansiell tillgång som omklassificerats från kategorin Tillgångar som kan säljas i enlighet med punkt 50E och som har redovisats under Övrigt totalresultat i enlighet med punkt 55 (b) ska redovisas i enlighet med punkt 54.

51. Om, till följd av att företagets avsikt eller förmåga ändras, det inte längre är lämpligt att kategorisera en investering som att den tillhör kategorin investeringar som hålls till förfall ska den kategoriseras som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas och skillnaden mellan dess redovisade värde och verkliga värde ska redovisas enligt punkt 55 (b).

52. Närhelst försäljningar eller omkategorisering avseende mer än ett obetydligt belopp i kategorin investeringar som hålls till förfall inte uppfyller något av villkoren i punkt 9, ska kvarstående investeringar i kategorin investeringar som hålls till förfall omklassificeras till kategorin finansiella tillgångar som kan säljas. Vid sådan omkategorisering ska skillnaden mellan deras redovisade värden och verkliga värden redovisas i enlighet med punkt 55 (b).

53. Om en tillförlitlig värdering blir tillgänglig för en finansiell tillgång eller finansiell skuld för vilken en sådan värdering tidigare inte var tillgänglig, och det krävs att tillgången eller skulden värderas till verkligt värde om en tillförlitlig värdering är tillgänglig (se punkterna 46 (c) och 47), ska tillgången eller skulden omvärderas till verkligt värde och skillnaden mellan dess redovisade värde och verkliga värde ska redovisas i enlighet med punkt 55.

54. Om, till följd av en förändring vad gäller avsikt eller förmåga eller i det sällsynta fall när det inte längre finns ett tillförlitligt mått på verkligt värde (se punkterna 46 (c) och 47) eller på grund av att de ”två föregående räkenskapsåren” i punkt 9 har gått, det blir lämpligt att redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde i stället för verkligt värde, ska den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade verkliga värde per detta datum utgöra det nya anskaffningsvärdet eller upplupna anskaffningsvärdet, enligt vad som är tillämpligt. ►M5 Eventuella tidigare vinster eller förluster avseende tillgången, som har redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 55 (b) ska redovisas enligt nedan: ◄

a) När det gäller en finansiell tillgång med fast löptid ska vinsten eller förlusten periodiseras i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ över den återstående löptiden för investeringen tillhörande kategorin investeringar som hålls till förfall genom användande av effektivräntemetoden. Eventuella skillnader mellan det nya upplupna anskaffningsvärdet och beloppet vid förfallotidpunkten ska också periodiseras över den finansiella tillgångens återstående löptid genom användande av effektivräntemetoden, liknande periodisering av överkurs och underkurs. ►M5 Om den finansiella tillgången därefter skrivs ned, redovisas vinst eller förlust som har redovisats i övrigt totalresultat i resultatet enligt punkt 67. ◄

▼M5

b) När det gäller en finansiell tillgång som inte har en fast löptid, ska vinsten eller förlusten redovisas i resultatet när den finansiella tillgången säljs eller på annat sätt avyttras. Om den finansiella tillgången därefter skrivs ned, omklassificeras tidigare vinst eller förlust som har redovisats i övrigt totalresultat från eget kapital till resultatet enligt punkt 67.

▼B

Vinster och förluster

55. En vinst eller förlust som uppkommer vid en förändring i verkligt värde på en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 89–102) ska redovisas enligt följande:

a) En vinst eller förlust på en finansiell tillgång eller finansiell skuld som kategoriserad som en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

▼M5

b) En vinst eller förlust på en finansiell tillgång i kategorin finansiella tillgångar som kan säljas ska redovisas i övrigt totalresultat, förutom vad gäller nedskrivningar (se punkterna 67-70) och valutavinster och valutaförluster (se bilaga A, punkt VT83) fram till att den finansiella tillgången har tagits bort från rapporten över finansiell ställning. Per den tidpunkten ska den ackumulerade vinsten eller förlusten som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)). Dock …

▼B

56. För de finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisas till upplupet anskaffningsvärde (se punkterna 46 och 47) redovisas en vinst eller förlust i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ när den finansiella tillgången eller finansiella skulden tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller skrivs ned, samt genom periodisering. När det gäller finansiella tillgångar eller finansiella skulder som är säkringsposter (se punkterna 78–84 och bilaga A, punkterna VT98–VT101) ska redovisningen av vinsten eller förlusten emellertid följa punkterna 89-102.

57. Om ett företag redovisar finansiella tillgångar genom att använda likviddagsredovisning (se punkt 38 och bilaga A, punkterna VT53 och VT56), redovisas inte en förändring i tillgångens verkliga värde som erhålls mellan affärsdag och likviddag för tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde (förutom nedskrivningar). För tillgångar som redovisas till verkligt värde ska emellertid förändringar i verkligt värde ►M5 redovisas i rapporten över totalresultat eller i övrigt totalresultat ◄, enligt vad som är tillämpligt enligt punkt 55.

▼B

Nedskrivning av finansiella tillgångar och icke indrivningsbara finansiella tillgångar

58. Ett företag ska per varje balansdag bedöma huruvida det finns objektiva omständigheter som tyder på att en finansiell tillgång eller en grupp av finansiella tillgångar behöver skrivas ned Om sådana omständigheter föreligger ska företaget tillämpa punkt 63 (för finansiella tillgångar som redovisas till upplupet anskaffningsvärde), punkt 66 (för finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde) eller punkt 67 (för kategorin finansiella tillgångar som kan säljas) för att fastställa beloppet för en eventuell nedskrivning.

59. En finansiell tillgång eller grupp av finansiella tillgångar har ett nedskrivningsbehov och skrivs ned endast om det finns objektiva omständigheter för en nedskrivning till följd av att en eller flera händelser inträffat efter det att tillgången redovisats första gången (en ”förlusthändelse”) och att denna händelse (eller händelser) har en inverkan på de uppskattade framtida kassaflödena för den finansiella tillgången eller grupp av finansiella tillgångar som kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Det kan vara omöjligt att identifiera en enda, åtskild händelse som orsakade nedskrivningsbehovet. I stället kan den kombinerade effekten av flera händelser ha orsakat nedskrivningsbehovet. Förluster som väntas till följd av framtida händelser, oavsett hur sannolika de är, redovisas inte. Objektiva omständigheter som tyder på att en finansiell tillgång eller grupp av tillgångar har ett nedskrivningsbehov innefattar observerbara uppgifter som kommer tillgångens ►M5 ägare ◄ till del angående följande förlusthändelser

a) betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller gäldenären,

b) ett avtalsbrott, såsom uteblivna eller försenade betalningar av räntor eller kapitalbelopp,

c) beviljande av långivaren, av ekonomiska eller juridiska skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter, av en eftergift som långivaren annars inte hade övervägt,

d) det blir sannolikt att låntagaren kommer att gå i konkurs eller annan finansiell rekonstruktion,

e) upphörande av en aktiv marknad för tillgången i fråga på grund av finansiella svårigheter, eller

f) observerbara uppgifter som tyder på att det finns en mätbar minskning av de uppskattade framtida kassaflödena från en grupp av finansiella tillgångar sedan dessa tillgångar redovisades första gången, trots att minskningen ännu inte kan identifieras som hörande till någon av de enskilda finansiella tillgångarna i gruppen, inklusive

i) negativa förändringar i betalningsstatus för låntagare i gruppen (exempelvis ett ökat antal försenade betalningar eller ett ökat antal ►M5 kreditkortsägaren ◄ som nått sin kreditgräns och som betalar lägsta tillåtna månadsbelopp), eller

▼B

ii) inhemska eller lokala ekonomiska villkor som har koppling till uteblivna betalningar inom tillgångarna i gruppen (exempelvis en ökning av arbetslösheten i låntagarnas geografiska område, en minskning av fastighetspriserna avseende hypotekslån i berört område, en nedgång i oljepriserna vid lån till oljeproducenter, eller ogynnsamma förändringar av branschvillkor som påverkar låntagarna i gruppen).

60. Att en aktiv marknad försvinner på grund av att ett företags finansiella instrument inte längre är föremål för allmän handel är inte ett belägg för att en nedskrivning ska göras. En nedgradering av ett företags kreditvärdighet är inte i sig ett belägg för nedskrivning, även om det kan vara ett belägg för en nedskrivning i kombination med annan tillgänglig information. Att det verkliga värdet för en finansiell tillgång sjunker under dess anskaffningsvärde eller upplupna anskaffningsvärde är inte nödvändigtvis ett belägg på ett nedskrivningsbehov (exempelvis en minskning av det verkliga värdet på ett innehav i ett skuldinstrument till följd av en höjning av den riskfria räntan).

61. Utöver de olika typerna av händelser i punkt 59, innefattar objektiva belägg som tyder på ett nedskrivningsbehov för en investering i ett egetkapitalinstrument information om betydande förändringar med en ogynnsam inverkan som har inträffat i den tekniska miljö, marknadsmiljö, ekonomiska miljö eller juridiska miljö i vilken emittenten verkar, och tyder på att det kanske inte går att återvinna anskaffningsvärdet för investeringen i egetkapitalinstrumentet. En betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument under dess anskaffningsvärde är också objektiva belägg för ett nedskrivningsbehov.

62. I vissa fall kan de observerbara uppgifter som krävs för att uppskatta beloppet på en nedskrivning för en finansiell tillgång vara begränsade eller inte längre helt relevanta vid rådande omständigheter. Exempelvis kan detta vara fallet när en låntagare hamnat i ekonomiska svårigheter och det saknas historik för liknande låntagare. I sådana fall använder ett företag erfarenhet och omdöme för att uppskatta beloppet på en eventuell nedskrivning. På motsvarande sätt använder ett företag erfarenhet och omdöme vid justering av observerbara uppgifter för en grupp av finansiella tillgångar för att återspegla rådande omständigheter (se punkt VT89). Användandet av rimliga uppskattningar och bedömningar är ett viktigt inslag i arbetet med att upprätta finansiella rapporter och undergräver inte dessas tillförlitlighet.

Finansiella tillgångar som redovisas till upplupet anskaffningsvärde

63. Om det finns objektiva belägg som visar att det uppkommit ett nedskrivningsbehov för kategorin lånefordringar och kundfordringar eller kategorin investeringar som hålls till förfall som redovisas till upplupet anskaffningsvärde, beräknas nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden (exklusive framtida kreditförluster som inte har inträffat) diskonterade till den finansiella tillgångens ursprungliga effektiva ränta (det vill säga den effektiva ränta som beräknades vid det första redovisningstillfället). En tillgångs redovisade värde ska skrivas ned antingen direkt eller via ett avsättningskonto. Nedskrivningsbeloppet ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

▼B

64. Ett företag bedömer huruvida det föreligger objektiva belägg för nedskrivning enskilt för finansiella tillgångar som är enskilt betydande, och enskilt eller i grupp för finansiella tillgångar som inte är enskilt betydande (se punkt 59). Om ett företag fastställer att det inte föreligger några objektiva belägg för nedskrivning av en enskild bedömd finansiell tillgång, oavsett om den är betydande eller inte, inkluderar företaget tillgången i en grupp av finansiella tillgångar med likartade kreditriskegenskaper och bedömer kollektivt tillgångarnas nedskrivningsbehov. Tillgångar vars nedskrivningsbehov bedöms enskilt och för vilka en nedskrivning redovisas eller fortsätter att redovisas inkluderas inte i en samlad bedömning av nedskrivningsbehovet.

65. Om, under en efterföljande period, beloppet avseende nedskrivningen minskar och minskningen objektivt kan hänföras till en händelse som inträffat efter att nedskrivningen redovisats (såsom en förbättring av låntagarens kreditbetyg) ska den tidigare redovisade nedskrivningen återföras, antingen direkt eller genom att justera ett avsättningskonto. Återföringen ska inte resultera i att den finansiella tillgångens redovisade värde vid den tidpunkt när återföringen av nedskrivningen sker överstiger vad det upplupna anskaffningsvärdet hade varit om nedskrivningen inte hade redovisats. Återföringsbeloppet ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

Finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde

66. Om det finns objektiva belägg för att en nedskrivning ska göras för ett onoterat egetkapitalinstrument som inte redovisas till verkligt värde eftersom dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eller för ett derivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett sådant onoterat egetkapitalinstrument, beräknas nedskrivningsbeloppet som skillnaden mellan den finansiella tillgångens redovisade värde och nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden diskonterade till aktuell marknadsavkastning för en likartad finansiell tillgång (se punkt 46 (c) och bilaga A, punkterna VT80 och VT81). Sådana nedskrivningar ska inte återföras.

Finansiella tillgångar som kan säljas

67. När en minskning i det verkliga värdet för en finansiell tillgång kategoriserad som att den kan säljas har ►**M5** redovisats i övrigt totalresultat ◄ och det finns objektiva belägg för att en nedskrivning av tillgången ska göras (se punkt 59), ska den ackumulerade förlust som har ►**M5** redovisats i övrigt totalresultat ◄►**M5** omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering ◄ även om den finansiella tillgången inte har tagits bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

68. Beloppet avseende den ackumulerade förlust som ►**M5** omklassificeras från eget kapital till resultatet ◄ enligt punkt 67 ska vara skillnaden mellan förvärvskostnaden (efter avdrag för återbetalning av kapitalbelopp och periodisering) och aktuellt verkligt värde, efter avdrag för eventuell nedskrivning på den finansiella tillgången som tidigare redovisats i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

69. Nedskrivningar som redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ för en investering i ett egetkapitalinstrument som är klassificerat som finansiell tillgång som kan säljas ska inte återföras via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

▼B

70. Om, under en efterföljande period, det verkliga värdet på ett skuldinstrument som klassificeras som finansiell tillgång som kan säljas ökar och ökningen objektivt kan hänföras till en händelse som inträffade efter att nedskrivningen redovisades i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, ska nedskrivningen återföras, där det återförda beloppet redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

SÄKRING

71. Om det finns ett identifierat säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post enligt beskrivning i punkterna 85–88 och bilaga A, punkterna VT102–VT104, ska redovisning av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet och den säkrade posten följa punkterna 89–102.

Säkringsinstrument

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning

72. Denna standard begränsar inte de omständigheter under vilka ett derivat kan identifieras som ett säkringsinstrument förutsatt att villkoren i punkt 88 är uppfyllda, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner (se bilaga A, punkt VT94). En finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat kan emellertid identifieras som ett säkringsinstrument endast för en säkring av en valutarisk.

▼M8

73. När det gäller säkringsredovisning kan bara instrument som innefattar en extern part (det vill säga en part som står utanför den koncern eller det enskilda företag som rapporteringen gäller) identifieras som säkringsinstrument. Även om enskilda företag i en koncern eller divisioner inom ett företag kan ingå säkringstransaktioner med andra företag i koncernen eller andra divisioner inom företaget, elimineras sådana koncerninterna transaktioner i koncernredovisningen. Därför uppfyller sådana säkringstransaktioner inte villkoren för säkringsredovisning i koncernens koncernredovisning. De kan emellertid uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enskilda eller separata finansiella rapporter för enskilda företag i koncernen förutsatt att de står utanför det enskilda företag som rapporteringen gäller.

▼B

Identifiering av säkringsinstrument

74. Normalt finns det ett enda verkligt värde för säkringsinstrumentet i sin helhet och de faktorer som förorsakar förändringar i det verkliga värdet är avhängiga av varandra. Sålunda identifieras ett säkringsförhållande av ett företag för ett säkringsinstrument i sin helhet. Det enda tillåtna undantaget är

a) att skilja realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument identifiera endast förändringen i optionens realvärde och undanta dess tidsvärde, och

b) att skilja räntedelen och avistapriset åt i ett terminskontrakt.

▼B

Dessa undantag är tillåtna eftersom en options realvärde och en terminspremie vanligen kan värderas separat. En dynamisk säkringsstrategi där både optionens realvärde och tidsvärde bedöms kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning.

75. En andel av hela säkringsinstrumentet, exempelvis 50 procent av nominellt belopp, kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande. Ett säkringsförhållande kan emellertid inte identifieras för endast en del av den period under vilken säkringsinstrumentet förblir utestående.

76. Ett enskilt säkringsinstrument kan identifieras som en säkring av flera typer av risker förutsatt att (a) de säkrade riskerna tydligt kan identifieras, (b) säkringens effektivitet kan visas, och (c) det är möjligt att säkerställa en särskild identifiering mellan säkringsinstrumentet och skilda riskpositioner.

77. Två eller flera derivat, eller delar av dem (eller, i fallet säkring av valutarisk, två eller flera instrument som inte är derivat eller delar av dem, eller en kombination av derivat och instrument som inte är derivat, eller delar av dem), kan betraktas tillsammans och gemensamt identifieras som säkringsinstrumentet, inklusive när den risk eller de risker som uppkommer från vissa derivat motverkar dem som uppkommer från andra. Emellertid uppfyller inte en räntecollar (”interest rate collar”) eller annat derivat där en utfärdad option och en köpt option kombinerar villkoren för ett säkringsinstrument om den eller det, i praktiken, är en utfärdad nettooption (för vilken en nettopremie erhålls). På motsvarande sätt kan två eller flera instrument (eller delar av dem) identifieras som säkringsinstrumentet endast om inget av dem är en utfärdad option eller en utfärdad nettooption.

Säkrad post

Poster som uppfyller villkoren för att vara en säkrad post

78. En säkrad post kan vara en redovisad tillgång eller skuld, ett ej redovisat bindande åtagande, en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Den säkrade posten kan vara (a) en enskild tillgång, skuld, ett bindande åtagande, en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet, eller (b) en grupp av tillgångar, skulder, bindande åtaganden, mycket sannolika prognostiserade transaktioner eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter med likartade riskegenskaper eller (c) i en portföljsäkring av endast ränterisk, en del av den portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder som delar den risk som säkras.

79. Till skillnad från kategorin lånefordringar och kundfordringar, kan en investering tillhörande kategorin investeringar som hålls till förfall inte vara en säkrad post avseende ränterisk eller risk för förtida betalning eftersom identifiering av en investering som tillhörande kategorin investeringar som hålls till förfall kräver en avsikt att inneha investeringen till förfall utan att beakta förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till ränteändringar, för en sådan investering. En investering som är kategoriserad som att den hålls till förfall kan emellertid vara en säkrad post avseende risker för förändringar i valutakurser samt kreditrisk.

▼B

►M22 80. När det gäller säkringsredovisning kan endast tillgångar, skulder, bindande åtaganden och mycket sannolika prognostiserade transaktioner som innefattar en extern part identifieras som säkrade poster. Därmed följer att säkringsredovisning kan tillämpas på transaktioner mellan företag i samma koncern endast i de enskilda eller separata finansiella rapporterna för dessa företag och inte i koncernens konsoliderade redovisning. Ett undantag är ◄ valutarisken för en koncernintern monetär post (exempelvis en skuld/fordran mellan två dotterföretag) som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till en exponering för vinster eller förluster i utländsk valuta som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen enligt IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*. Enligt IAS 21 elimineras inte vinster och förluster i utländsk valuta på koncerninterna monetära poster i koncernredovisningen när den koncerninterna monetära posten utgör en transaktion mellan två koncernföretag som har olika funktionella valutor. Dessutom kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat.

Identifiering av finansiella poster som säkrade poster

81. Om den säkrade posten är en finansiell tillgång eller finansiell skuld, kan den vara en säkrad post avseende de risker som sammanhänger med endast en del av dess kassaflöden eller verkliga värde (såsom en eller flera utvalda avtalsenliga kassaflöden eller delar av dem eller en procentuell andel av det verkliga värdet) förutsatt att effektiviteten kan mätas. Exempelvis kan en identifierbar och separat mätbar andel av ränteexponeringen för en räntebärande tillgång eller räntebärande skuld identifieras som den säkrade risken (såsom en riskfri räntedel eller referensräntedel av den totala ränteriskexponeringen för ett säkrat finansiellt instrument).

81A. I en säkring av verkligt värde avseende ränteriskexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i sådan säkring) kan den säkrade delen identifieras i termer av ett belopp i en valuta (exempelvis ett belopp i dollar, euro, pund eller rand) i stället för som enskilda tillgångar (eller skulder). Trots att portföljen kan, i riskhanteringssyfte, innefatta tillgångar och skulder, är det belopp som identifieras ett belopp av tillgångar eller ett belopp av skulder. Det är inte tillåtet att identifiera ett nettobelopp som innefattar tillgångar och skulder. Företaget kan säkra en del av den ränterisk som är hänförlig till detta identifierade belopp. Exempelvis, i fallet med en säkring av portfölj med tillgångar som kan betalas i förtid, kan företaget säkra den förändring i verkligt värde som är hänförlig till en förändring i den säkrade räntan baserat på förväntade, i stället för avtalade, räntejusteringstidpunkter. […]

▼B

Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster

82. Om den säkrade posten är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld ska den identifieras som en säkrad post (a) för valutakursrisker eller (b) i sin helhet för alla risker, på grund av svårigheten att avskilja och mäta tillämplig andel av kassaflöden eller förändringar i verkligt värde som sammanhänger med särskilda risker förutom vad gäller valutarisker.

Identifiering av grupper av poster som säkrade poster

83. Likartade tillgångar eller likartade skulder ska läggas ihop och säkras som grupp endast om de enskilda tillgångarna eller enskilda skulderna i gruppen delar den riskexponering som identifieras som säkrad. Dessutom ska den förändring i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i varje enskild post i gruppen förväntas vara ungefär proportionell mot den sammanlagda förändringen i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i gruppen med poster.

84. Eftersom ett företag bedömer säkringens effektivitet genom att jämföra förändringen i verkligt värde eller kassaflödet för ett säkringsinstrument (eller grupp med likartade säkringsinstrument) och en säkrad post (eller grupp med likartade säkrade poster), uppfyller inte en jämförelse av ett säkringsinstrument med en sammanlagd nettoposition (exempelvis alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för med en viss säkrad post, villkoren för säkringsredovisning.

Säkringsredovisning

85. I säkringsredovisning sker en redovisning i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ av motverkande förändringarna i verkligt värde på säkringsinstrumentet och den post som säkras.

86. Det finns tre slags säkringsförhållanden

a) *säkring av verkligt värde:* en säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka ►**M5** vid rapporten över totalresultatet ◄.

b) *kassaflödessäkring:* en säkring av exponeringen för variationer i kassaflöden som (i) är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och (ii) skulle kunna påverka ►**M5** vid rapporten över totalresultatet ◄.

c) *säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet* enligt definition i IAS 21.

87. En säkring av en valutarisk i ett bindande åtagande kan redovisas som en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring.

▼B

88. Ett säkringsförhållande uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 89–102 endast om samtliga följande villkor är uppfyllda.

a) När säkringen ingås finns det en formell identifiering och dokumentation av säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation ska omfatta identifiering av säkringsinstrumentet, den säkrade post eller transaktion, karaktären på den risk som säkras samt hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet vad gäller att täcka av exponeringen mot förändringar i den säkrade postens verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken.

b) Säkringen förväntas vara mycket effektiv (se bilaga A, punkterna VT105–VT113) i att uppnå motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken, i överensstämmelse med den ursprungligen dokumenterade strategin för detta särskilda säkringsförhållande.

c) För kassaflödessäkringar måste en prognostiserad transaktion som är föremål för säkring vara mycket sannolik och måste innebära en exponering för förändringar i kassaflöden som ytterst kan påverka rapporterat resultat.

d) Effektiviteten i säkringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, det vill säga att det verkliga värdet eller kassaflödena för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken och det verkliga värdet på säkringsinstrumentet kan mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkterna 46 och 47 och bilaga A, punkterna VT80–81 för vägledning om bestämmande av verkligt värde).

e) Säkringen bedöms fortlöpande och fastställdes som att ha varit mycket effektiv under den räkenskapsperiod för vilken säkringen identifierades.

Säkring av verkligt värde

89. Om en säkring av verkligt värde uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande

a) vinsten eller förlusten från omvärdering av säkringsinstrumentet till verkligt värde (för ett säkringsinstrument som är ett derivat) eller från valutakomponent i dess redovisade värde beräknat i enlighet med IAS 21 (för ett säkringsinstrument som inte är ett derivat) ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄, och

b) den vinst eller förlust på den säkrade posten, som är hänförlig till den säkrade risken, ska justera det redovisade värdet av den säkrade posten och redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄. Detta gäller om den säkrade posten annars redovisas till anskaffningsvärde. Redovisning i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ av den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade risken tillämpas om den säkrade posten är en finansiell tillgång kategoriserad som att den kan säljas.

▼B

89A. När det gäller en säkring av verkligt värde avseende ränteexponeringen för en del av en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) kan kravet i punkt 89 (b) uppfyllas genom att redovisa den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade posten antingen

a) i en enskild separat post inom tillgångar, för de räntejusteringsperioder för vilka den säkrade posten är en tillgång, eller

b) i en enskild separat post inom skulder, för de räntejusteringsperioder för vilka den säkrade posten är en skuld.

De separata poster som (a) och (b) ovan hänvisar till ska presenteras bredvid finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Belopp som ingår i dessa poster ska tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när de tillgångar eller skulder till vilka de är hänförliga tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

90. Om bara vissa särskilda risker som är hänförliga till en säkrad post har säkrats, redovisas förändringar i verkligt värde för den säkrade posten som inte är hänförliga till säkrade risker enligt vad som anges i punkt 55.

91. Ett företag ska framåtriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkt 89 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in (i detta syfte är ersättning eller en överflyttning av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådan ersättning eller överflyttning är en del av företagets dokumenterade säkringsstrategi),

b) säkringen uppfyller inte längre kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88, eller

c) företaget häver identifieringen.

92. Varje justering som uppkommer på grund av 89 (b) avseende det redovisade värdet för ett säkrat finansiellt instrument på vilket effektivräntemetoden används (eller, i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, avseende den ►M5 separata posten i rapporten över finansiell ställning ◄ som beskrivs i punkt 89A) ska periodiseras i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och ska påbörjas inte senare än när den säkrade posten upphör att justeras för förändringar i det verkliga värde som är hänförligt till den risk som säkras. Justeringen baseras på en omräknad effektiv ränta per det datum när periodiseringen börjar. Om, i fallet med en säkring av verkligt värde avseende ränteriskexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) är det inte praktiskt genomförbart med periodisering genom användande av en omräknad effektiv ränta, ska emellertid justeringen periodiseras genom användande av en linjär avskrivningsmetod. Justeringen ska vara periodiserad i sin helhet vid förfall av det finansiella instrumentet, eller i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, vid utgång av relevant räntejusteringsperiod.

93. När ett oredovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post, redovisas den efterföljande ackumulerade förändringen i verkligt värde för det bindande åtagandet som är hänförligt till den säkrade risken, som en tillgång eller skuld med en motsvarande vinst eller förlust redovisad i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (se punkt 89 (b)). Förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet redovisas också i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

▼B

94. När ett företag ingår ett bindande åtagande att förvärva en tillgång eller ta på sig en skuld och det bindande åtagandet är en säkrad post i en säkring av verkligt värde, justeras det första redovisade värdet för tillgången eller skulden, som är följden av att företaget uppfyller sitt bindande åtagande, så att det innefattar den ackumulerade förändringen i det bindande åtagandets verkliga värde som är hänförligt till den säkrade risk som redovisats i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Säkring av kassaflöde

95. Om en kassaflödessäkring uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande

a) den del av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄, och

b) den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

96. Mer exakt redovisas en kassaflödessäkring enligt följande

a) den separata komponenten i eget kapital som är förknippad med den säkrade posten justeras till det lägre av följande (i absoluta belopp)

i) den ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet från den tidpunkt säkringen ingicks, och

ii) den ackumulerade förändringen i verkligt värde (nuvärde) av förväntade framtida kassaflöden från den säkrade posten från den tidpunkt säkringen ingicks.

b) återstående vinst eller förlust för säkringsinstrumentet eller identifierad del av det (som inte är en effektiv säkring) redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och

c) om ett företags dokumenterade riskhanteringsstrategi för ett särskilt säkringsförhållande undantar en särskild del av vinsten eller förlusten eller hänförliga kassaflöden för säkringsinstrumentet (se punkt 74, 75 och 88 (a)), redovisas den undantagna delen av vinst eller förlust i enlighet med punkt 55.

▼M22

97. Om en säkring av en prognostiserad transaktion senare leder till redovisning av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, ska de hänförliga vinster eller förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 omklassificeras från eget kapital till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (såsom i de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas). Om ett företag förväntar sig att en förlust som redovisats i övrigt totalresultat, helt eller delvis, inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering och redovisa det i resultatet.

▼B

98. Om en säkring av en prognostiserad transaktion därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller en prognostiserad transaktion för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld blir ett bindande åtagande för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget anta som redovisningsprincip (a) eller (b) nedan:

►M5 a) Det omklassificerar och redovisar de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) i samma period eller samma perioder under vilken eller vilka den förvärvade tillgången eller påtagna skulden påverkar resultatet (såsom i de perioder där avskrivningskostnad eller kostnad för sålda varor redovisas). Om ett företag väntar sig att hela eller del av förlust som redovisats i övrigt totalresultat inte kommer att återvinnas i en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera från eget kapital till resultatet det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering.

b) Det tar bort de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 ◄ och inkluderar dem i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden.

99. Ett företag ska anta antingen (a) eller (b) i punkt 98 som sin redovisningsprincip och ska tillämpa principen konsekvent på alla säkringar för vilken punkt 98 är tillämplig.

▼M22

100. För kassaflödessäkringar som inte omfattas av punkt 97 och 98, ska belopp som redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital och till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller perioder som de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).

▼B

101. Vid varje av följande omständigheter ska ett företag framåtriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkterna 95–100:

a) Säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in (i detta syfte är ersättning eller en överflyttning av ett säkringsinstrument till ett annat instrument inte förfall eller avveckling om sådan ersättning eller överflyttning är en del av företagets dokumenterade säkringsstrategi). I detta fall ska den ackumulerade vinsten eller förlusten avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100.

b) Säkringen uppfyller inte längre kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88. I detta fall ska den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100.

▼B

c) Den prognostiserade transaktionen förväntas inte längre inträffa, i vilket fall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)), ska ►M5 omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering ◄. En prognostiserad transaktion som inte längre är mycket sannolik (se punkt 88 (c)) kan fortfarande förväntas inträffa.

d) Företaget häver identifieringen. När det gäller säkringar av en prognostiserad transaktion, ska den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar eller inte längre förväntas inträffa. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100. Om transaktionen inte längre förväntas inträffa, ska den ackumulerade vinsten eller förlusten som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄►M5 omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering ◄.

Säkringar av en nettoinvestering

102. Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet, inklusive en säkring av en monetär post som redovisas som en del av en nettoinvestering (se IAS 21), ska redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar

▼M5

(a) den del av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska redovisas i övrigt totalresultat, och

(b) den ineffektiva delen ska redovisas i resultatet.

▼M11

Den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som redovisats i övrigt totalresultat ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) enligt punkterna 48–49 i IAS 21 vid avyttring eller delavyttring av utlandsverksamheten.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

103. Ett företag ska tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som publicerades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som publicerades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 32 (utfärdad i december 2003). Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

103A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 2 (j) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRIC 5, *Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder,* på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

103B. *Financial Guarantee Contracts* (ändringar i IAS 39 och IFRS 4), som publicerades i augusti 2005, medförde ändringar av punkterna 2 (e) och (h), 4, 47 och VT4, att punkt VT4A lades till, en ny definition av finansiella garantiavtal i punkt 9, samt att punkt 3 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och samtidigt tillämpa de hänförliga ändringarna i IAS 32 ([1]) och IFRS 4.

▼M5

103C. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95 (a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, VT4D, VT4E (d) (i), VT56, VT67, VT83 och VT99B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

103D. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkt 2 (f) ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.**

▼M11

103E. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar en ändring av punkt 102. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼M6

103F. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 2 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringen i punkt 2 tillämpas för denna tidigare period.

▼M14

_____

▼M15

103G. Ett företag ska tillämpa punkt VT99BA, VT99E, VT99F, VT110A och VT110B retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare, enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar *Poster berättigade för säkringsredovisning* (ändring i IAS 39) för perioder som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta.

([1]) När ett företag tillämpar IFRS 7, ersätts referensen till IAS 32 med en referens till IFRS 7.

▼**M14**

103H. I *Omklassificering av finansiella tillgångar* (ändringar i IAS 39 och IFRS 7), utfärdad i oktober 2008, ändrades punkterna 50 och AG8 och lades punkterna 50B–50F till. Företagen ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 juli 2008. Företag får inte omklassificera finansiella tillgångar i enlighet med punkt 50B, 50D eller 50E avseende tiden före den 1 juli 2008. Omklassificeringar av finansiella tillgångar som görs från och med den 1 november 2008 ska få verkan först från och med den dag då omklassificeringen görs. En omklassificering av finansiella tillgångar i enlighet med punkt 50B, 50D eller 50E får inte tillämpas retroaktivt avseende tiden före den 1 juli 2008.

103I. I *Omklassificering av finansiella tillgångar — Ikraftträdande och övergångsbestämmelser* (ändringar i IAS 39 och IFRS 7), utfärdad i oktober 2008, ändrades punkt 103H. Företagen ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 juli 2008.

▼**M20**

103J. Ett företag ska tillämpa punkt 12, enligt ändringar i *Inbäddade derivat* (ändringar i IFRIC 9 och IAS 39), som utfärdades i mars 2009, för räkenskapsår som slutar den 30 juni 2009 eller senare.

▼**M22**

103K. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 2 (g), 97, 100 och VT30 (g) ändrades. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 2 (g), 97 och 100 på alla kontrakt som inte har löpt ut för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt VT30 (g) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**B**

104. Denna standard ska tillämpas retroaktivt med undantag av vad som anges i punkterna 105–108. Ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste föregående redovisade perioden och alla övriga jämförelsetal ska justeras som om denna standard alltid hade använts såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att räkna om uppgifterna. I det fall omräkning är praktiskt ogenomförbar ska företaget lämna upplysning om detta och ange i vilken utsträckning uppgifterna räknats om.

105. När denna standard först tillämpas tillåts ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell tillgång som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas. ►**M5** För varje sådan finansiell tillgång ska företaget redovisa alla ackumulerade förändringar i verkligt värde i en separat komponent i eget kapital fram till efterföljande borttagande från rapporten över finansiell ställning eller nedskrivning, då företaget ska omklassificera denna ackumulerade vinst eller förlust från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)). ◄ Företaget ska också

a) justera den finansiella tillgången i de jämförande finansiella rapporterna och där använda den nya identifieringen, och

b) lämna upplysning om det verkliga värdet för de finansiella tillgångarna per tidpunkten för identifieringen och klassificeringen och de redovisade värdena i de föregående finansiella rapporterna.

▼B

105A. Ett företag ska tillämpa punkterna 11A, 48A, VT4B–VT4K, VT33A och VT33B samt ändringarna från 2005 i punkterna 9, 12 och 13 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

105B. Ett företag som först tillämpar punkterna 11A, 48A, VT4B–VT4K, VT33A och VT33B samt ändringarna från 2005 i punkterna 9, 12 och 13 för ett räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006

a) tillåts att, när dessa nya och ändrade punkter första gången tillämpas, i kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ identifiera varje tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld som då uppfyller villkoren för sådan identifiering. I det fall företagets räkenskapsår börjar före den 1 september 2005 behöver sådana identifieringar inte vara genomförda förrän den 1 september 2005 och kan också innefatta finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisats mellan räkenskapsårets början och den 1 september 2005. Oaktat punkt 91 ska varje finansiell tillgång och finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med denna punkt (a), som tidigare identifierades som den säkrade posten i ett säkringsförhållande avseende säkring av verkligt värde upphöra att identifieras i dessa förhållanden per samma tidpunkt som de identifieras som tillhörande kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder som värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

b) ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella tillgångar eller finansiella skulder som identifierats i enlighet med punkt (a) per tidpunkten för identifieringen samt klassificeringen och det redovisade värdet i de föregående finansiella rapporterna.

c) ska upphöra att identifiera varje finansiell tillgång eller finansiell skuld som tidigare identifierats som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ om den inte uppfyller villkoren för sådan identifiering i enlighet med dessa nya och ändrade punkter. I det fall en finansiell tillgång eller finansiell skuld kommer att värderas till upplupet anskaffningsvärde efter att dess identifiering upphört anses tidpunkten för upphörandet vara det första redovisningstillfället.

d) ska lämna upplysning om det verkliga värdet för varje finansiell tillgång eller finansiell skuld som upphört att identifieras i enlighet med punkt (c) per tidpunkten för upphörandet samt om de nya klassificeringarna.

105C. Ett företag som först tillämpar punkterna 11A, 48A, VT4B–VT4K, VT33A och VT33B samt ändringarna från 2005 i punkterna 9, 12 och 13 för ett räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare

a) ska upphöra att identifiera varje finansiell tillgång eller finansiell skuld som tidigare identifierats som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ endast om den inte uppfyller villkoren för sådan identifiering i enlighet med dessa nya och ändrade punkter. I det fall en finansiell tillgång eller finansiell skuld kommer att värderas till upplupet anskaffningsvärde efter att dess identifiering upphört anses tidpunkten för upphörandet vara det första redovisningstillfället.

b) ska inte identifiera tidigare redovisade finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

c) ska lämna upplysning om det verkliga värdet för varje finansiell tillgång eller finansiell skuld där identifiering i enlighet med punkt (a) upphört per tidpunkten för identifieringen samt de nya klassificeringarna.

▼B

105D. Ett företag ska justera sina jämförande finansiella rapporter genom användande av de nya identifieringarna i punkt 105B eller 105C förutsatt att, när det gäller en finansiell tillgång, finansiell skuld eller grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem, identifierade som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, dessa poster eller grupper skulle ha uppfyllt kriterierna i punkt 9 (b) (i), 9 (b) (ii) eller 11A i början av jämförelseperioden eller, om de förvärvades efter jämförelseperiodens början, skulle ha uppfyllt kriterierna i punkt 9 (b) (i), 9 (b) (ii) eller 11A per det första redovisningstillfället.

106. Med undantag av vad som är tillåtet enligt punkt 107 ska ett företag tillämpa bestämmelserna om borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ i punkterna 15–37 och bilaga A, punkterna VT36–VT52 framåtriktat. Sålunda, om ett företag tog bort finansiella tillgångar enligt IAS 39 (omarbetad 2000) till följd av en transaktion som inträffade före den 1 januari 2004 och dessa tillgångar inte skulle ha tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ enligt denna standard, ska företaget inte redovisa dessa tillgångar.

107. Oaktat punkt 106 kan ett företag tillämpa bestämmelserna om borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ i punkterna 15–37 och bilaga A, punkterna VT36–VT52 retroaktivt från ett datum företaget själv väljer, förutsatt att den information som behövs för att tillämpa IAS 39 på tillgångar och skulder som tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ till följd av tidigare transaktioner erhölls vid den tidpunkt när dessa transaktioner första gången redovisades.

107A. Oaktat punkt 104 kan ett företag tillämpa kraven i den sista meningen i punkt VT76, och VT76A, på något av följande sätt

a) framåtriktat på transaktioner som ingåtts efter 25 oktober 2002. eller

b) framåtriktat på transaktioner som ingåtts efter den 1 januari 2004.

▼M5

108. Ett företag ska inte justera det redovisade värdet på icke-finansiella tillgångar och icke-finansiella skulder för att utesluta vinster och förluster som är hänförliga till kassaflödessäkringar som inkluderats i det redovisade värdet före början av det räkenskapsår när denna standard tillämpas första gången. I början av den räkenskapsperiod i vilken denna standard tillämpas första gången ska varje belopp som redovisas utanför resultatet (i övrigt totalresultat eller direkt under eget kapital) för en säkring av ett bindande åtagande som enligt denna standard redovisas som en säkring av verkligt värde omklassificeras som tillgång eller skuld, förutom när det gäller en säkring av valutarisk som fortsätter att behandlas som en kassaflödessäkring.

▼B

108A. Företag ska tillämpa sista meningen i punkt 80, samt punkterna VT99A och VT99B för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget har identifierat posten som säkrad i en extern prognostiserad transaktion som

a) är uttryckt i den funktionella valutan för företaget som ingått transaktionen,

▼B

b) ger upphov till en exponering som kommer att påverka koncernresultatet (det vill säga är uttryckt i en annan valuta än koncernens rapporteringsvaluta), och

c) skulle ha uppfyllt villkoren för säkringsredovisning om den inte hade varit uttryckt i den funktionella valuta för företaget som ingick transaktionen,

det kan påverka säkringsredovisningen i koncernredovisningen under perioden eller perioderna före datumet för tillämpning den sista meningen i punkt 80, samt punkterna VT99A och VT99B.

108B. Ett företag behöver inte tillämpa punkt VT99B för jämförande information rörande perioderna före datumet för tillämpning av sista meningen i punkt 80 och punkt VT99A.

▼M22

108C. Punkterna 9, 73 och VT8 ändrades och punkt 50A lades till i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2008. Punkt 80 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 9 och 50A från det datum och på det sätt som det tillämpade ändringarna från 2005 i punkt 105A. Tidigare tillämpning av samtliga ändringar är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

109. Standarden ersätter IAS 39, *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering*, som omarbetades i oktober 2000.

110. Denna standard och bifogad vägledning vid införande ersätter den vägledning vid införande som utfärdades av IASC:s *IAS 39 Implementation Guidance Committee*.

Bilaga

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE (punkterna 2–7)

VT1. Vissa avtal kräver en betalning baserad på klimat, geologiska eller andra fysiska variabler. (Sådana som baseras på klimatvariabler kallas ibland ”väderderivat”.) Om dessa avtal inte faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4, faller de inom tillämpningsområdet för denna standard.

VT2. Denna standard ändrar inte de krav som är hänförliga till pensionsstiftelser som följer IAS 26, *Redovisning av pensionsstiftelser,* och royaltyavtal som baseras på försäljningsvolymer eller tjänsteintäkter som redovisas enligt IAS 18.

▼B

VT3. Ibland gör ett företag vad det kallar en ”strategisk investering” i egetkapitalinstrument som emitterats av ett annat företag, i avsikt att upprätta eller bibehålla ett långfristigt samarbete med det företag det investerat i. Det investerande företaget använder IAS 28 för att bestämma huruvida kapitalandelsmetoden är tillämplig för en sådan investering. På motsvarande sätt använder investeraren IAS 31 för att bestämma om investeringen ska redovisas enligt klyvningsmetoden eller enligt kapitalandelsmetoden. Om varken kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden är tillämplig, tillämpar företaget denna standard på den strategiska investeringen.

VT3A. Denna standard är tillämplig på försäkringsgivares finansiella tillgångar och finansiella skulder, förutom rättigheter och förpliktelser som undantas i punkt 2 (e) eftersom de uppkommer enligt avtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.

VT4. Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel formen av garantier, vissa typer av remburser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. Nedan följer exempel på den tillämplig behandling (se punkt 2 (e)):

a) Trots att ett finansiellt garantiavtal uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i IFRS 4 om den risk som förs över är betydande, tillämpar emittenten denna standard. Om emellertid emittenten tidigare uttryckligen har försäkrat att han klassificerar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal. Vid tillämpning av denna standard måste emittenten enligt punkt 43 värdera ett finansiellt garantiavtal till verkligt värde när det redovisas första gången. Om det finansiella garantiavtalet emitterats till en oberoende motpart i en fristående transaktion på rent affärsmässig basis motsvarar troligen det verkliga värdet vid detta garantiavtals början erhållen premium, såvida inte det finns belägg för motsatsen. Följaktligen, såvida inte det finansiella garantiavtalet inledningsvis redovisades som värderat till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ eller såvida inte punkterna 29–37 och VT47–VT52 är tillämpliga (när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ eller ett fortsatt engagemang är tillämpligt), ska emittenten värdera det till det högre av

   i) det belopp som bestäms enligt IAS 37, och

   ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18 (se punkt 47 (c)).

b) Vissa kreditrelaterade garantier kräver inte, som ett villkor för betalning, att ►**M5** ägaren ◄ exponeras för, och har drabbats av en förlust på grund av att gäldenären inte fullgör betalning på den garanterade tillgången vid förfall. Ett exempel på en sådan garanti är en som kräver att betalningar ska göras vid förändringar i ett visst kreditbetyg eller kreditindex. Sådana garantier är inte finansiella garantiavtal, enligt definitionen i denna standard, och är inte försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4. Sådana garantier är derivat och emittenten tillämpar denna standard på dem.

▼B

c) Om ett finansiellt garantiavtal emitterats i samband med försäljning av varor, tillämpar emittenten IAS 18 för att avgöra när denne ska redovisa intäkten från garantin och från försäljningen av varor.

VT4A. Påståenden om att en emittent identifierar avtal som försäkringsavtal återfinns normalt genomgående i emittentens kommunikation med kunder och tillsynsmyndigheter, avtal, verksamhetsdokumentation och finansiella rapporter. Dessutom omfattas försäkringsavtal ofta av redovisningskrav som skiljer sig från kraven för andra typer av transaktioner, till exempel avtal som emitterats av banker eller kommersiella företag. I sådana fall innehåller normalt en emittents finansiella rapporter upplysning om att emittenten har tillämpat dessa redovisningskrav.

DEFINITIONER (punkt 8 och 9)

Identifiering som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄

VT4B. Enligt punkt 9 i denna standard kan ett företag identifiera en finansiell tillgång, en finansiell skuld eller en grupp av finansiella instrument (finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem) som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ förutsatt att detta leder till mer relevant information.

VT4C. Ett företags beslut att identifiera en finansiell tillgång eller finansiell skuld som tillhörande kategorin finansiella skulder och finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ liknar valet av redovisningsprincip (men till skillnad från en redovisningsprincip måste beslutet inte tillämpas konsekvent på alla liknande transaktioner). När ett företag har ett sådant val, krävs enligt punkt 14 (b) i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, att den valda principen leder till finansiella rapporter som innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. I fallet identifiering som tillhörande kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, anges i punkt 9 de två omständigheter där kravet på mer relevant information kommer att uppfyllas. För att välja en sådan identifiering i enlighet med punkt 9 måste företag sålunda i enlighet därmed visa att det omfattas av en (eller båda) av dessa två omständigheter.

Punkt 9 (b) (i): Identifiering eliminerar eller leder till en betydande minskning av inkonsekvenser i värdering eller redovisning, som annars skulle föreligga.

VT4D. Enligt IAS 39 bestäms värdering av en finansiell tillgång eller finansiell skuld och klassificering av redovisade förändringar av dess värde av postens klassificering och huruvida posten är del av ett identifierat säkringsförhållande. Dessa krav kan skapa inkonsekvenser i värdering eller redovisning (”bristande överensstämmelse i redovisningen”) när, exempelvis, i frånvaro av identifiering som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, en finansiell tillgång skulle klassificeras som att den kan säljas (med de flesta förändringar av verkligt värde ►M5 redovisade i övrigt totalresultat ◄) och en skuld som företaget betraktar som hänförlig till tillgången skulle värderas till upplupet anskaffningsvärde (där förändringar i verkligt värde inte redovisas). Under sådana omständigheter kan ett företag komma fram till att dess finansiella rapporter skulle innehålla mer relevant information om både tillgången och skulden klassificerades som hörande till kategorin värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

▼B

VT4E. Följande exempel visar när detta villkor skulle kunna vara uppfyllt. I samtliga fall kan ett företag använda detta villkor för att identifiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ endast om det uppfyller principen i punkt 9 (b) (i).

a) Ett företag har skulder vars kassaflöden enligt avtal baseras på resultat för tillgångar som annars skulle klassificeras som tillhörande kategorin tillgångar som kan säljas. Exempelvis kan en försäkringsgivare ha skulder med en diskretionär beståndsdel som betalar ersättning baserat på realiserad och/eller orealiserad avkastning på placeringar i en viss grupp tillgångar som försäkringsgivaren innehar. Om värderingen av dessa skulder återspeglar aktuella marknadspriser innebär en klassificering av tillgångarna som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ att förändringar i verkligt värde för de finansiella tillgångarna redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ för samma period som hänförliga förändringar i skuldernas värde.

b) Ett företag har skulder enligt försäkringsavtal vars värdering innefattar aktuell information (enligt vad som är tillåtet enligt IFRS 4, punkt 24), och finansiella tillgångar som det betraktar som hänförliga till dem, som annars skulle klassificeras som att de kan säljas eller värderas till upplupet anskaffningsvärde.

c) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att uppväga varandra. Emellertid skulle endast några av instrumenten värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (det vill säga är derivat eller klassificerade som att de innehas för handel). Det kan också vara så att kraven för säkringsredovisning inte är uppfyllda, exempelvis för att kraven på effektivitet i punkt 88 inte är uppfyllda.

d) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att uppväga varandra och företaget uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning eftersom inget av instrumenten är ett derivat. Dessutom, i frånvaro av säkringsredovisning, råder betydande inkonsekvenser i redovisningen av vinster och förluster. Exempelvis

i) har företaget finansierat en portfölj med fastförräntade tillgångar som annars skulle vara klassificerade som att de kan säljas med fastförräntade förlagslån vars förändringar i verkligt värde tenderar att uppväga varandra. Att redovisa både tillgångar och förlagslån som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ korrigerar den inkonsekvens som annars skulle uppstå vid värdering av tillgångarna till verkligt värde och redovisning av förändringarna i verkligt värde samt förlagslån till upplupet anskaffningsvärde.

▼B

ii) har företaget finansierat en angiven grupp av lån genom att emittera obligationer, som är föremål för allmän handel, vars förändringar i verkligt värde tenderar att uppväga varandra. Om företaget, dessutom, regelbundet köper och säljer obligationer men sällan, eller aldrig, köper och säljer lånen, eliminerar redovisning av både lånen och obligationerna som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ inkonsekvensen i tidpunkt för redovisning av vinster och förluster som annars skulle uppstå om de värderades till upplupet anskaffningsvärde och om en vinst eller förlust redovisades varje gång en obligation återköps.

VT4F. I fall som de som beskrivs i föregående punkt, kan identifiering, vid första redovisningstillfället, av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte annars värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ eliminera eller i betydande utsträckning minska inkonsekvenser i värdering eller redovisning och leda till mer relevant information. Av praktiska skäl behöver företaget inte ange alla de tillgångar och skulder som ger upphov till inkonsekvensen i värderingen eller redovisningen vid exakt samma tidpunkt. En rimlig fördröjning tillåts förutsatt att varje transaktion identifieras som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ vid dess första redovisningstillfälle och, per den tidpunkten, alla återstående transaktioner som väntas uppkomma.

VT4G. Det skulle inte vara godtagbart att identifiera endast några av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som ger upphov till inkonsekvensen som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ om detta inte skulle eliminera eller i betydande utsträckning minska inkonsekvensen och därför inte skulle leda till mer relevant information. Det skulle emellertid vara godtagbart att identifiera endast några av ett antal likartade finansiella tillgångar eller finansiella skulder om detta leder till en betydande minskning (och möjligen en större minskning än andra tillåtna identifieringar) av inkonsekvensen. Antag exempelvis att ett företag har ett antal likartade finansiella skulder som sammanlagt uppgår till 100 VE [1] och ett antal likartade finansiella tillgångar som sammanlagt uppgår till 50 VE men som värderas utifrån en annan grund. Företaget kan i betydande utsträckning minska inkonsekvensen i värderingar genom att vid det första redovisningstillfället identifiera alla tillgångar men endast några av skulderna (exempelvis enskilda skulder som sammanlagt uppgår till 45 VE) som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Eftersom identifiering i kategorin värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ bara kan tillämpas på ett helt finansiellt instrument, måste emellertid företaget i detta exempel identifiera en eller flera skulder i sin helhet. Det skulle inte kunna identifiera antingen en del av en skuld (exempelvis förändringar i värde som är hänförliga till endast en risk, såsom ändringar i en referensränta) eller en andel (exempelvis en procentuell andel) av en skuld.

Punkt 9 (b) (ii): En grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem förvaltas och dess resultat utvärderas baserat på verkligt värde med en dokumenterad riskhanterings- eller investeringsstrategi

VT4H. Ett företag kan hantera och utvärdera resultatet för en grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem på ett sådant sätt att värderingen av denna grupp som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ leder till mer relevant information. Fokus ligger i det här fallet på hur företaget hanterar och utvärderar resultat, snarare än på karaktären på dess finansiella instrument.

[1] I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

VT4I. Följande exempel visar när detta villkor skulle kunna vara uppfyllt. I samtliga fall kan ett företag använda detta villkor för att identifiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ endast om det uppfyller principen i punkt 9 (b) (ii).

a) Företaget är en riskkapitalorganisation, värdepappersfond, aktiefond eller liknande företag vars verksamhet är att investera i finansiella tillgångar med avsikt att tjäna på totalavkastningen i form av ränta eller utdelningar och förändringar i verkligt värde. IAS 28 *och* IAS 31 tillåter att sådana investeringar undantas från deras tillämpningsområde förutsatt att de värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Ett företag kan tillämpa samma redovisningsprincip på andra investeringar som förvaltas på totalavkastningsbasis men över vilka företagets inflytande är otillräckligt för att de ska omfattas av tillämpningsområdet för IAS 28 eller IAS 31.

b) Företaget har finansiella tillgångar och finansiella skulder som har en eller flera gemensamma risker och dessa risker hanteras och utvärderas baserat på verkligt värde i enlighet med dokumenterade riktlinjer för förvaltning av tillgångar och skulder. Ett exempel skulle kunna vara ett företag som har emitterat ”strukturerade produkter” som innehåller flera inbäddade derivat och som hanterar de risker som uppstår baserat på verkligt värde genom att använda en blandning av derivat och finansiella instrument som inte är derivat. Ett liknande exempel skulle kunna vara ett företag som ger ut fastförräntade lån och hanterar den referensränterisk som uppstår genom att använda en blandning av derivat och finansiella instrument som inte är derivat.

c) Företaget är en försäkringsgivare som innehar en portfölj med finansiella tillgångar, förvaltar portföljen för att maximera sin totala avkastning (det vill säga ränta eller utdelning och förändringar i verkligt värde), och utvärderar resultatet på denna grund. Portföljen kan innehas för att trygga vissa skulder, eget kapital eller en kombination av dem. Om portföljen innehas för att trygga vissa skulder, kan villkoret i punkt 9 (b) (ii) uppfyllas för tillgångarna oavsett om försäkringsgivaren också förvaltar och utvärderar skulderna baserat på verkligt värde. Villkoret i punkt 9 (b) (ii) kan vara uppfyllt när försäkringsgivarens mål är att maximera tillgångarnas totalavkastning på längre sikt även om belopp som utbetalas till ►M5 ägaren ◄ av deltagande kontrakt beror på andra faktorer såsom belopp för vinster som realiserats under en kortare period (exempelvis ett år) eller är underställda försäkringsgivarens gottfinnande.

VT4J. Enligt vad som anges ovan beror detta villkor på hur företaget hanterar och utvärderar resultatet för den grupp av finansiella instrument som är under beaktande. I enlighet därmed, (med beaktande av kravet på identifiering vid första redovisningstillfället) ska ett företag som identifierar finansiella instrument som värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ baserat på detta villkor också identifiera alla berättigade finansiella instrument som förvaltas och utvärderas tillsammans.

▼B

VT4K. Dokumentationen av företagets strategi behöver inte vara omfattande men bör vara tillräcklig för att visa iakttagande av punkt 9 (b) (ii). Sådan dokumentation krävs inte för varje enskild post, utan kan göras på portföljbasis. Om det exempelvis av en avdelnings resultatstyrningssystem – godkänt av företagets nyckelpersoner i ledande ställning – tydligt framgår att dess resultat utvärderas baserat på totalavkastning, krävs ingen ytterligare dokumentation för att visa att punkt 9 (b) (ii) iakttas.

Effektiv ränta

VT5. I vissa fall förvärvas finansiella tillgångar till kurser långt under pari, som återspeglar uppkomna kreditförluster. Företag innefattar sådana uppkomna kreditförluster i de uppskattade kassaflödena när det beräknar den effektiva räntan.

VT6. När ett företag tillämpar effektivräntemetoden periodiserar företaget vanligen avgifter, erlagda eller erhållna räntepunkter, transaktionskostnader och andra premier eller rabatter som innefattas i beräkningen av den effektiva räntan över instrumentets förväntade löptid. Emellertid används en kortare period om detta är den period till vilka avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna är hänförliga. Detta är fallet när den variabel till vilka avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna är hänförliga justeras efter marknadsräntor innan instrumentets förväntade förfallotidpunkt. I ett sådant fall är lämplig periodiseringsperiod perioden till nästa sådan räntejustering. Exempelvis, om en överkurs eller en underkurs på ett instrument med rörlig ränta återspeglar ränta som har ackumulerats för instrumentet sedan räntan senast betalades, eller förändringar i marknadsräntor sedan den rörliga räntan fastställdes på nytt till marknadsräntor, kommer den att periodiseras till nästa datum när den rörliga räntan fastställs utifrån marknadsräntorna. Detta beror på att överkursen eller underkursen är hänförlig till perioden till nästa räntesättningsdatum eftersom, per detta datum, den variabel till vilken överkursen eller underkursen är hänförlig (det vill säga räntor) sätts efter marknadsräntorna. Om överkursen eller underkursen är följden av en ändring i kreditspreaden för den rörliga ränta som är angiven i instrumentet, eller andra variabler som inte sätts efter marknadsräntor, periodiseras den emellertid över instrumentets förväntade löptid.

VT7. När det gäller finansiella tillgångar med rörlig ränta och finansiella skulder med rörlig ränta, ändrar återkommande nya uppskattningar av kassaflödena i syfte att återspegla förändringar i marknadsräntorna den effektiva räntan. Om en finansiell tillgång med rörlig ränta eller en finansiell skuld med rörlig ränta redovisas vid första redovisningstillfället till ett belopp som motsvarar det nominella belopp som ska erhållas eller erläggas vid förfall, har en ny uppskattning av de framtida räntebetalningarna vanligen ingen betydande inverkan på tillgångens eller skuldens redovisade värde.

▼M8

AG8. Om ett företag reviderar sina uppskattningar av utbetalningar eller inbetalningar ska företaget justera den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens (eller gruppens av finansiella instrument) redovisade värde för att återspegla faktiska och reviderade uppskattade kassaflöden. Företaget gör en ny beräkning av det redovisade värdet genom att beräkna nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden till

▼M8

det finansiella instrumentets ursprungliga effektiva ränta eller, i tillämpliga fall, den reviderade effektiva ränta som har beräknats enligt punkt 92. Justeringen redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen. Om en finansiell tillgång omklassificeras i enlighet med punkt 50B, 50D eller 50E och företaget därefter ökar sina uppskattningar av kommande inbetalningar till följd av att möjlighterna till återkrav förbättrats, ska effekten av denna ökning redovisas som en justering av den effektiva räntan från dagen för ändringen av uppskattningen och inte som en justering av tillgångens bokförda värde på dagen för ändringen av uppskattningen.

▼B

Derivat

VT9. Typiska exempel på derivat omfattar standardiserade terminer samt termins-, swap- och optionsavtal. Ett derivat har vanligen ett nominellt belopp, som är ett belopp i en valuta, ett antal aktier, ett antal enheter i vikt eller volym eller andra enheter som anges i avtalet. En ►M5 ägare ◄ eller utfärdare av ett derivat måste emellertid inte investera eller erhålla det nominella beloppet när avtalet ingås. Alternativt kan ett derivat kräva en fastställd betalning eller betalning av ett belopp som kan ändras (men inte proportionellt med en förändring i den underliggande posten) till följd av en framtida händelse som inte har koppling till ett nominellt belopp. Ett avtal kan exempelvis kräva en fastställd betalning om 1 000 VE ([1]) om sexmånaders LIBOR stiger med 100 räntepunkter. Ett sådant avtal är ett derivat även om ett nominellt belopp inte är angivet.

VT10. Definitionen på derivat i denna standard innefattar avtal som regleras brutto genom leverans av den underliggande posten (exempelvis ett terminskontrakt att köpa ett fastförräntat skuldinstrument). Ett företag kan ha ett avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller med annat finansiellt instrument eller genom att byta finansiella instrument (exempelvis ett avtal att köpa eller sälja en råvara till ett fast pris vid en framtida tidpunkt). Ett sådant avtal faller inom denna standards tillämpningsområde såvida det inte ingicks och fortsätter att innehas i syfte att leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets krav på förväntade köp, försäljningar eller användning (se punkterna 5–7).

VT11. En av de bestämmande egenskaperna för ett derivat är att det har en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som skulle väntas reagera på ett liknande sätt på förändringar i marknadsfaktorer. Ett optionsavtal motsvarar definitionen eftersom premien är lägre än den investering som skulle krävas för att erhålla det underliggande finansiella instrumentet till vilket optionen är knuten. En valutaswap som kräver ett inledande byte av olika valutor med likvärdiga verkliga värden uppfyller definitionen eftersom den inledande nettoinvesteringen är noll.

VT12. Ett avistaköp eller en avistaförsäljning ger upphov till ett åtagande med fastställt pris mellan affärsdag och likviddag som uppfyller definitionen på ett derivat. På grund av åtagandets korta varaktighet redovisas det inte som ett derivat. I stället innehåller denna standard bestämmelser för särskild redovisning av sådana avistaavtal (se punkterna 38 och VT53–VT56).

([1]) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

VT12A. Definitionen av ett derivat avser icke-finansiella variabler som inte är specifika för någon avtalspart. Dessa innefattar ett index över jordbävningsförluster i ett visst område och ett index över temperaturer i en viss stad. Icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart är bland annat huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör en avtalspart inträffar eller inte inträffar. En förändring i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde är specifik för ägaren om det verkliga värdet inte bara återspeglar förändringar i marknadspriset på sådana tillgångar (en finansiell variabel) utan även tillståndet hos den specifika icke-finansiella tillgången (en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil exponerar garanten för risk för förändring i bilens fysiska skick, är förändringen i det restvärdet specifik för ägaren av den bilen.

Transaktionskostnader

VT13. Transaktionskostnader omfattar arvoden, avgifter och provisioner till ombud (inklusive anställda som agerar som försäljningsombud), mäklare, rådgivare, myndigheter och börser samt omsättningsskatter och avgifter. Transaktionskostnader omfattar inte premier eller rabatter, finansieringskostnader eller fördelning av interna administrationskostnader eller hanteringskostnader.

Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel

VT14. Handel återspeglar i allmänhet aktiva och ofta återkommande köp och försäljningar och kategorin finansiella instrument som innehas för handel används i allmänhet i syfte att generera en vinst på grund av kortfristiga förändringar i priser eller handlares marginal.

VT15. Kategorin finansiella skulder som innehas för handel innefattar

a) derivat som inte redovisas som säkringsinstrument,

b) förpliktelser att leverera finansiella tillgångar som lånats ut i en blankningsaffär (det vill säga av ett företag som säljer finansiella tillgångar som det har lånat och inte ännu äger),

c) finansiella skulder som uppkommer där avsikten är att återköpa dem på kort sikt (exempelvis ett noterat skuldinstrument som emittenten kan köpa tillbaka inom en nära framtid beroende på förändringarna i dess verkliga värde), och

d) finansiella skulder som ingår i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns ett nyligen uppvisat faktiskt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst.

Det faktum att en skuld används för att finansiera handelsverksamhet innebär inte i sig att denna skuld innehas för handel.

Investeringar som hålls till förfall

VT16. Ett företag har inte för avsikt att till förfall inneha en investering i en finansiell tillgång med fastställd löptid om

a) företagets avsikt är att inneha den finansiella tillgången under en odefinierad period,

▼B

b) företaget är redo att sälja den finansiella tillgången (förutom om en situation uppstår som är av engångskaraktär och som inte rimligen kunde ha förutsetts av företaget) som reaktion på förändringar i marknadens räntor eller risker, likviditetsbehov, förändringar i tillgänglighet och avkastning på alternativa investeringar, förändringar av finansieringskällor och villkor, eller förändringar i valutarisk, eller

c) emittenten har rätt att reglera den finansiella tillgången till ett belopp som ligger betydligt under dess upplupna anskaffningsvärde.

VT17. Ett skuldinstrument med rörlig ränta kan uppfylla kriterierna på kategorin investeringar som hålls till förfall. Egetkapitalinstrument kan inte vara investeringar som hålls till förfall, antingen för att de har en obestämbar livslängd (såsom stamaktier) eller på grund av att de belopp som ►M5 ägaren ◄ kan erhålla kan variera på ett sätt som inte kan fastställas i förväg (såsom aktieoptioner, teckningsoptioner och andra rättigheter). När det gäller definitionen av kategorin investeringar som hålls till förfall innebär fastställda eller fastställbara betalningar och fastställda löptider ett avtal som anger storlek på och tidpunkt för betalningar till ►M5 ägaren ◄, såsom betalningar rörande ränta och kapitalbelopp. En betydande risk för utebliven betalning utesluter inte klassificering av en finansiell tillgång som att den innehas till förfall så länge dess avtalsenliga betalningar är fastställda eller fastställbara och de övriga kriterierna för denna klassificering är uppfyllda. Om villkoren för ett evigt skuldinstrument innebär räntebetalningar under en ej bestämbar period, kan inte instrumentet klassificeras som att det hålls till förfall eftersom det inte finns någon förfallotidpunkt.

VT18. Kriterierna för klassificering som en finansiell tillgång som en investering som hålls till förfall är uppfyllda för en finansiell tillgång som kan lösas in av emittenten om ►M5 ägaren ◄ avser, och har möjlighet, att inneha den fram till dess att den blir inlöst eller till förfall och om ►M5 ägaren ◄ skulle återvinna i stort sett hela det redovisade värdet. Rätten till emittentens förtida inlösen förkortar bara tillgångens löptid, om den utnyttjas. Om den finansiella tillgången emellertid är inlösningsbar utifrån en grund som skulle leda till att ►M5 ägaren ◄ inte skulle återvinna i stort sett hela dess redovisade värde, kan inte den finansiella tillgången klassificeras som en investering som hålls till förfall. Företaget beaktar eventuell betald premie och aktiverade transaktionsutgifter när det fastställer om i stort sett hela det redovisade värdet kan återvinnas.

VT19. En finansiell tillgång som är inlösningsbar (det vill säga ►M5 ägaren ◄ har rätt att kräva att emittenten återbetalar eller löser in den finansiella tillgången före förfallotidpunkten) kan inte klassificeras som en investering som hålls till förfall eftersom betalning för en inlösningsbar del i en finansiell tillgång inte är i överensstämmelse med en avsikt att inneha den finansiella tillgången till förfall.

VT20. När det gäller de flesta finansiella tillgångar är verkligt värde ett bättre mått än upplupet anskaffningsvärde. Klassificeringen av investeringar som hålls till förfall är ett undantag, dock endast om företaget har för avsikt och förmåga att inneha investeringen till förfall. När ett företags handlande har givit upphov till tvivel avseende dess avsikt och förmåga att hålla sådana investeringar till förfall utesluter punkt 9 användandet av undantaget under en skälig tidsperiod.

▼B

VT21. Ett ”katastrofscenario” som endast är mycket sällsynt, såsom ett massuttag från en bank eller en liknande situation som påverkar en försäkringsgivare, är inte något som bedöms av ett företag när det bestämmer huruvida det har för avsikt samt förmåga att hålla investeringar till förfall.

VT22. Försäljning före förfall kan uppfylla villkoret i punkt 9 – och därför inte ge upphov till någon fråga om företagets avsikt att hålla investeringar till förfall – om de är hänförliga till något av följande

a) en betydande försämring av emittentens kreditvärdighet. Exempelvis skulle en försäljning efter en nedgradering av kreditbetyget av ett externt kreditvärderingsföretag inte nödvändigtvis väcka frågan om företagets avsikt att inneha andra investeringar till förfall om nedgraderingen ger belägg för en betydande försämring av emittentens kreditvärdighet, jämfört med kreditbetyget vid det första redovisningstillfället. På motsvarande sätt, om ett företag använder interna kreditbetyg för att bedöma exponeringar, kan förändringar i dessa interna kreditbetyg underlätta för företaget att identifiera emittenter för vilka det har skett en betydande försämring av kreditvärdigheten, förutsatt att företagets metod vid tilldelning av interna kreditbetyg och förändringar i dessa betyg ger ett konsekvent, tillförlitligt och objektivt mått på emittenternas kreditkvalitet. Om det finns belägg för att en finansiell tillgång behöver skrivas ned (se punkterna 58 och 59) betraktas ofta försämringen i kreditvärdighet som betydande.

b) en ändring av skattelagstiftningen, som eliminerar eller i betydande grad minskar avdragsmöjligheter avseende räntan på investeringen som hålls till förfall (men inte en ändring i skattelagstiftning som förändrar de marginalskattesatser som gäller ränteintäkter).

c) ett större rörelseförvärv eller en större avyttring (såsom försäljning av en rörelsegren) som nödvändiggör försäljning eller överlåtelse av investeringar som hålls till förfall för att bibehålla företagets befintliga ränteriskposition eller riktlinjer för kreditrisker (även om rörelseförvärvet är en händelse som företaget har kontroll över, kan förändringar i investeringsportföljen för att bibehålla ränteriskposition eller riktlinjer för kreditrisker snarare vara en konsekvens och inte något som förväntas).

d) en förändring i föreskrifter eller lagstadgade krav som i betydande grad ändrar antingen vad som utgör en tillåten investering eller den högsta nivån för vissa typer av investeringar, som därigenom leder till att ett företag måste avyttra en investering som hålls till förfall.

e) en betydande höjning av branschens kapitaltäckningskrav, av tillsynsmyndigheter, som innebär att företaget måste genomföra nedskärningar genom att sälja investeringar som hålls till förfall.

f) en betydande höjning av riskvikt i kategorin investeringar som hålls till förfall som används för föreskrivna riskbaserade kapitaltäckningskrav.

VT23. Ett företag har inte en påvisad möjlighet att till förfall inneha en investering i en finansiell tillgång med fastställd löptid om

a) det inte har tillgängliga finansiella resurser för att fortsätta att finansiera investeringen fram till förfall, eller

▼B

b) det är föremål för en befintlig juridisk eller annan begränsning som kan förhindra dess avsikt att hålla den finansiella tillgången till förfall. (Emellertid begränsar en emittents köpoption nödvändigtvis inte ett företags avsikt att hålla en finansiell tillgång till förfall – se punkt VT18.)

VT24. Även andra omständigheter än dem som beskrivs i punkterna VT16–VT23 kan tyda på att ett företag inte har för avsikt eller förmåga att hålla en investering till förfall.

VT25. Ett företag utvärderar inte bara sin avsikt och förmåga att inneha sina investeringar som hålls till förfall när dessa finansiella tillgångar redovisas första gången utan också per ►M5 varje efterföljande rapportperiods slut ◄.

Lånefordringar och kundfordringar

VT26. Alla finansiella tillgångar som inte är derivat, med fastställda eller fastställbara betalningar (inklusive lånefordringar, leverantörsskulder, investeringar i skuldinstrument och inlåning i banker) skulle potentiellt kunna uppfylla definitionen av lånefordringar och kundfordringar. En finansiell tillgång som noteras på en aktiv marknad (såsom ett noterat skuldinstrument, se punkt VT71) uppfyller emellertid inte kraven på att klassificeras som en lånefordran eller kundfordran. Finansiella tillgångar som inte uppfyller definitionen på lånefordringar och kundfordringar kan klassificeras som investeringar som hålls till förfall om de uppfyller villkoren för denna klassificering (se punkterna 9 och VT16–VT25). Vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång som annars skulle klassificeras som en lånefordran eller kundfordran, kan ett företag identifiera den som en finansiell tillgång värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, eller som att den kan säljas.

INBÄDDADE DERIVAT (punkterna 10–13)

VT27. Om ett värdkontrakt inte har någon angiven eller förutbestämd förfallotidpunkt och motsvarar en residual rätt i företagets nettotillgångar, är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som för ett egetkapitalinstrument, och ett inbäddat derivat skulle behöva ha de egenskaper för egetkapitalinstrument som är hänförliga till samma företag för att betraktas som nära förknippat med värdkontraktet. Om värdkontraktet inte är ett egetkapitalinstrument och uppfyller definitionen på ett finansiellt instrument, är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som för ett skuldinstrument.

VT28. Ett inbäddat derivat som inte är en option (såsom ett inbäddat terminskontrakt eller en swap) skiljs av från värdkontraktet baserat på angivna eller underförstådda faktiska villkor, så att följden blir att det har ett verkligt värde om noll vid första redovisningstillfället. Ett inbäddat derivat som är optionsbaserat (såsom inbäddad säljoption, köpoption, cap, floor eller swaption) skiljs av från värdkontraktet baserat på angivna villkor för optionsdelen. Det redovisade värdet vid första redovisningstillfället för värdinstrumentet är restbeloppet efter avskiljande av det inbäddade derivatet.

VT29. I allmänhet behandlas flera inbäddade derivat i ett enda instrument som ett enda sammansatt inbäddat derivat. Inbäddade derivat som klassificeras som eget kapital (se IAS 32) redovisas emellertid separat från dem som klassificeras som tillgångar eller skulder. Dessutom, om ett instrument har flera inbäddade derivat och dessa derivat är hänförliga till olika riskexponeringar och enkelt kan skiljas av och är oberoende av varandra, redovisas derivaten separat.

▼B

VT30. Ett inbäddat derivats ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värdkontraktet (punkt 11 (a)) i följande exempel. I följande exempel, förutsatt att villkoren i punkt 11 (b) och (c) är uppfyllda, redovisar ett företag enligt denna standard det inbäddade derivatet separat från värdkontraktet:

a) En säljoption som är inbäddad i ett instrument, som innebär att ►M5 ägaren ◄ kan kräva att emittenten köper tillbaka instrumentet mot ett kontantbelopp eller mot andra tillgångar som kan variera beroende på förändringar i en aktiekurs, ett råvarupris eller ett aktie- eller råvaruprisindex är inte nära förknippat med ett värdskuldinstrument.

b) En köpoption som är inbäddad i ett egetkapitalinstrument som innebär att emittenten kan köpa tillbaka detta egetkapitalinstrument till ett angivet pris är inte nära förknippat med ett värdegetkapitalinstrument sett utifrån ►M5 ägarens ◄ perspektiv (sett från emittentens perspektiv är köpoptionen ett egetkapitalinstrument förutsatt att det uppfyller villkoren för denna klassificering enligt IAS 32, i vilket fall det är undantaget från denna standards tillämpningsområde).

c) En option eller bestämmelse att automatiskt förlänga den återstående löptiden för ett skuldinstrument är inte nära förknippad med värdskuldinstrumentet såvida det inte samtidigt sker en justering till marknadsräntan vid förlängningstidpunkten. Om ett företag emitterar ett skuldinstrument och ►M5 ägaren ◄ av detta skuldinstrument utfärdar en köpoption på skuldinstrumentet till en tredje part, betraktar emittenten köpoptionen som en förlängning av löptiden för skuldinstrumentet förutsatt att emittenten kan krävas att delta i eller underlätta försäljning av skuldinstrumentet till följd av att köpoptionen utnyttjas.

d) Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett aktieindex och inbäddade i ett värdskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till värdet på aktierna – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värdkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.

e) Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett råvaruindex och inbäddade i ett värdskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till priset på en råvara (såsom guld) – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värdkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.

f) En klausul om aktiekonvertering som är inbäddad i ett konvertibelt skuldinstrument är inte nära förknippad med värdskuldinstrumentet sett från ►M5 ägarens ◄ perspektiv (från emittentens perspektiv är klausulen om aktiekonvertering ett egetkapitalinstrument och undantaget från denna standards tillämpningsområde förutsatt att det uppfyller villkoren för denna klassificering enligt IAS 32).

▼M22

g) En köpoption, säljoption, eller en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett värdskuldavtal eller värdförsäkringsavtal är inte nära förknippad med värdkontraktet såvida inte

i) optionens lösenpris är nästan lika stort vid varje lösendatum som det upplupna anskaffningsvärdet för värdskuldinstrumentet eller det redovisade värdet på värdförsäkringsavtalet, eller

▼M22

ii) lösenpriset för en option med rätt till förtida inlösen ersätter långivaren med ett belopp upp till det ungefärliga nuvärdet för den förlorade räntan avseende värdkontraktets återstående löptid. Förlorad ränta är produkten av det förutbetalda kapitalbeloppet multiplicerat med räntedifferensen. Räntedifferensen är den del av effektivräntesatsen för värdkontraktet som överstiger den effektivräntesats företaget skulle erhålla per datumet för den förtida inbetalningen om det återinvesterade det förutbetalda kapitalbeloppet i ett liknande kontrakt under värdkontraktets återstående löptid.

Bedömningen av huruvida köp- eller säljoptionen är nära förknippad med värdskuldavtalet görs innan egetkapitalinstrumentet skiljs av enligt IAS 32.

▼B

h) Kreditderivat som är inbäddade i ett ränteinstrument och som tillåter att en part (motparten) överlåter en viss referenstillgångs (som parten äger eller inte äger) kreditrisk på annan part (garanten) är inte nära förknippade med ränteinstrumentet. Sådana kreditderivat innebär att garanten kan ta på sig den kreditrisk som är förknippad med en referenstillgång utan att direkt äga den.

VT31. Ett exempel på ett hybridinstrument är ett finansiellt instrument som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att sälja tillbaka det finansiella instrumentet till emittenten i utbyte mot ett kontantbelopp eller andra finansiella tillgångar som kan variera efter förändringen i ett aktie- eller råvaruindex som kan öka eller minska (ett inlösningsbart instrument). Såvida inte emittenten vid det första redovisningstillfället identifierar det inlösningsbara instrumentet som tillhörande kategorin en finansiell skuld värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, måste det skilja ut ett inbäddat derivat (det vill säga det indexerade nominella beloppet) enligt punkt 11 eftersom värdkontraktet är ett skuldinstrument enligt punkt VT27 och det indexerade nominella beloppet inte är nära förknippat med ett värdskuldinstrument enligt punkt VT30 (a). Eftersom det nominella beloppet kan öka eller minska, är det inbäddade derivatet ett derivat som inte är en option och vars värde är knutet till den underliggande variabeln.

VT32. När det gäller ett inlösningsbart instrument som när som helst kan lösas mot kontanter motsvarande en proportionell andel av ett företags nettotillgångsvärde (såsom andelar i en aktiefond som löpande säljer nya andelar eller vissa fondförsäkringsprodukter), blir följden av att dela upp ett inbäddat derivat och redovisa varje del för sig att värdera det sammansatta instrumentet till det inlösenbelopp som ska erläggas per ►M5 rapportperiodens slut ◄ om ►M5 ägaren ◄ utnyttjade sin rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten.

VT33. Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker i följande exempel. I dessa exempel redovisar ett företag inte ett inbäddat derivat separat från värdkontraktet

▼B

a) Ett inbäddat derivat där det underliggande instrumentet är en räntesats eller ett ränteindex som kan förändra det räntebelopp som annars skulle erläggas eller erhållas avseende ett värdränteavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värdkontraktet såvida inte det kombinerade avtalet kan regleras på ett sådant sätt att ►M5 ägaren ◄ inte skulle återfå praktiskt taget hela sin redovisade investering eller det inbäddade derivatet skulle kunna åtminstone fördubbla ►M5 ägaren ◄ första avkastning på värdkontraktet och skulle kunna ge en avkastning som är åtminstone dubbelt så stor som vad den marknadsmässiga avkastningen skulle vara för ett avtal med samma villkor som värdkontraktet.

b) Ett inbäddat räntegolv (floor) eller räntetak (cap) på ett skuldavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värdkontraktet, förutsatt att taket ligger vid eller över marknadsräntan och golvet ligger vid eller under marknadsräntan när avtalet utfärdas och taket eller golvet inte får någon hävstångseffekt i förhållande till värdkontraktet. På liknande sätt är villkor om att förvärva eller sälja en tillgång (till exempel en vara) i ett avtal som fastslår ett tak (cap) och ett golv (floor) för priset som ska betalas eller erhållas för tillgången nära förknippat med värdkontraktet om både taket och golvet inte hade något realvärde vid avtalets början och inte har fått någon hävstångseffekt.

c) Ett inbäddat derivat i utländsk valuta som ger en ström av nominella betalningar eller räntebetalningar i en utländsk valuta och är inbäddade i ett värdskuldinstrument (exempelvis en obligation som är uttryckt i två valutor) är nära förknippat med värdskuldinstrumentet. Ett sådant derivat avskiljs inte från värdinstrumentet, eftersom IAS 21 kräver att valutakursvinster och -förluster på monetära poster ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

d) Ett inbäddat valutaderivat i ett värdkontrakt som är ett försäkringsavtal eller inte ett finansiellt instrument (såsom ett avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post där priset är uttryckt i en utländsk valuta) är nära förknippat med värdkontraktet såvida det inte har fått någon hävstångseffekt, inte innehåller ett optionsinslag och kräver betalningar uttryckta i en av de följande valutorna

   i) den funktionella valutan för någon viktig avtalspart,

   ii) valutan i vilken priset på den anknutna varan eller tjänsten som förvärvas eller levereras rutinmässigt noteras i kommersiella transaktioner över hela världen (såsom amerikanska dollar för råoljetransaktioner), eller

   iii) en valuta som är vanligt förekommande i avtal om köp eller försäljning av icke-finansiella poster i den ekonomiska miljö där transaktionen äger rum (till exempel en relativt stabil och likvid valuta som vanligen används i lokala affärsuppgörelser eller utrikeshandel).

▼B

e) Ett inbäddat derivat som är en option med rätt till förtida inlösen, som är inbäddad i en räntestripfordran eller nollkupongstrip, är nära förknippat med värdkontraktet förutsatt att värdkontraktet (i) initialt uppkom genom att skilja rätten att erhålla avtalsenliga kassaflöden från ett finansiellt instrument som, i sig, inte innehåller ett inbäddat derivat och (ii) inte innehåller villkor som inte är angivna i det ursprungliga värdkontraktet.

f) Ett inbäddat derivat i ett värdkontrakt som är ett leasingavtal är nära förknippat med värdkontraktet om det inbäddade derivatet är (i) ett inflationsbundet index, såsom ett index av leasingbetalningar mot ett konsumentprisindex (förutsatt att leasingavtalet inte har en hävstångseffekt och att indexet är knutet till inflation i företagets egna ekonomiska miljö), (ii) variabla avgifter som bygger på försäljning eller (iii) variabla avgifter som bygger på rörliga räntor.

g) Ett så kallat ”unit link”-villkor som är inbäddad i ett finansiellt värdinstrument eller värdförsäkringsavtal är nära förknippad med värdinstrumentet eller värdkontraktet om de andelsnoterade betalningarna värderas till aktuella andelsvärden som återspeglar det verkliga värdet på fondens tillgångar. Ett så kallat ”unit-link”-villkor är ett avtalsvillkor som kräver betalningar noterade i andelar av en intern eller extern investeringsfond.

h) Ett derivat inbäddat i ett försäkringsavtal är nära förknippat med värdförsäkringsavtal om det inbäddade derivatet och värdförsäkringsavtalet är så beroende av varandra att ett företag inte kan värdera det inbäddade derivatet separat (det vill säga utan att beakta värdkontraktet).

Instrument som innehåller inbäddade derivat

VT33A. När ett företag blir part i ett sammansatt instrument som innehåller ett eller flera inbäddade derivat, krävs enligt punkt 11 att företaget ska identifiera varje sådant inbäddat derivat, bedöma huruvida det ska skiljas från värdkontraktet och, för dem som ska avskiljas, värdera derivaten till verkligt värde vid första redovisningstillfället och därefter. Dessa krav kan vara mer komplexa, eller leda till mindre tillförlitliga värderingar, än att värdera hela instrumentet till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄. Av den anledningen är det enligt denna standard tillåtet att identifiera hela instrumentet som värderat till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

VT33B. Sådan identifiering kan användas oavsett om punkt 11 kräver att inbäddade derivat ska avskiljas från värdkontraktet eller förbjuder sådan avskiljning. Emellertid skulle punkt 11A inte motivera identifiering av det sammansatta instrumentet som värderat till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ i de fall som beskrivs i punkt 11A (a) och (b) eftersom detta inte skulle minska komplexiteten eller öka tillförlitligheten.

REDOVISNING OCH BORTTAGANDE FRÅN ►**M5** RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING ◄ (punkterna 14–42)

Det första redovisningstillfället (punkt 14)

VT34. Till följd av principen i punkt 14 redovisar ett företag i sin ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ alla sina avtalsenliga rättigheter och förpliktelser avseende derivat som tillgångar och

▼B

skulder förutom vad gäller derivat som förhindrar en överföring av finansiella tillgångar från att redovisas som en försäljning (se punkt VT49). Om en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång (se punkt VT50).

VT35. Nedan följer exempel på tillämpning av principen i punkt 14

a) ovillkorade kundfordringar och leverantörsskulder redovisas som tillgångar eller skulder när företaget blir avtalspart och som följd därav har en legal rätt att erhålla eller en legal förpliktelse att betala kontanter.

b) tillgångar som ska förvärvas och skulder som ska uppkomma till följd av ett bindande åtagande att köpa eller sälja varor eller tjänster redovisas i allmänhet inte förrän minst en av parterna har fullgjort sitt åtagande. Ett företag som exempelvis får en bindande order redovisar inte i allmänhet en tillgång (och företaget som lägger ordern redovisar inte en skuld) när avtalet ingås utan skjuter upp redovisningen till dess att de beställda varorna eller tjänsterna har skickats, levererats eller utförts. Om ett bindande åtagande att köpa eller sälja icke-finansiella poster faller inom denna standards tillämpningsområde enligt punkterna 5–7, redovisas dess verkliga värde netto som en tillgång eller skuld på åtagandedagen (se (c) nedan). Dessutom, om ett tidigare ej redovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post i en säkring av verkligt värde, redovisas varje förändring i nettot av det verkliga värdet hänförlig till den säkrade risken som en tillgång efter den tidpunkt då säkringen ingicks (se punkterna 93 och 94).

c) ett terminskontrakt som faller inom tillämpningsområdet för denna standard (se punkterna 2–7) redovisas som en tillgång eller en skuld på åtagandedagen, och inte på den dag när regleringen äger rum. När ett företag blir part i ett terminskontrakt är ofta det verkliga värdet för rättigheten och förpliktelsen lika, så att det verkliga värdet netto för terminskontraktet är noll. Om det verkliga värdet netto för rättigheten och förpliktelsen är annat än noll, redovisas avtalet som en tillgång eller en skuld.

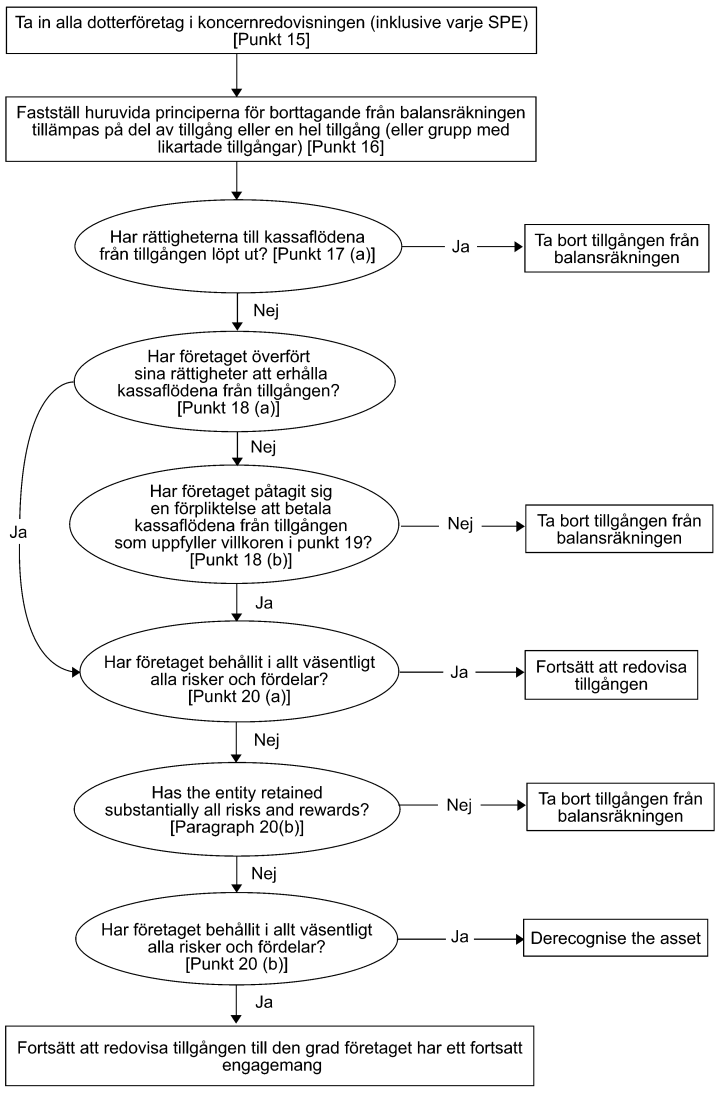
d) optionsavtal som faller inom tillämpningsområdet för denna standard (se punkterna 2–7) redovisas som tillgångar eller skulder när ►M5 ägaren ◄ eller utfärdaren blir avtalspart.

e) planerade framtida transaktioner, oavsett hur troliga de är, är inte tillgångar och skulder eftersom företaget inte har blivit avtalspart.

▼B

Borttagande av en finansiell tillgång från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (punkterna 15–37)

VT36. Följande flödesschema visar utvärderingen av om och till vilken del en finansiell tillgång tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.



Överenskommelser enligt vilka ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflöden från en finansiell tillgång, men tar på sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare (punkt 18 (b))

VT37. Den situation som beskrivs i punkt 18 (b) (när ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare) inträffar, exempelvis om företaget är ett SPE (ett företag för särskilt ändamål) eller en stiftelse, och till investerare emitterar en rätt till avkastning från de underliggande finansiella tillgångar det äger och tillhandahåller förvaltning av dessa finansiella tillgångar. I det fallet uppfyller de finansiella tillgångarna villkoren för att tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ om villkoren i punkt 19 och 20 är uppfyllda.

▼B

VT38. Vid tillämpning av punkt 19 skulle den finansiella tillgången exempelvis kunna ha sin uppkomst i företaget, eller också kan företaget vara en koncern som innefattar ett SPE (företag för särskilt ändamål) som har förvärvat den finansiella tillgången och överlåter kassaflöden till fristående investerare som är tredje part.

Utvärdering av överföring av risker och fördelar som är förknippade med ägande (punkt 20)

VT39. Exempel på när ett företag har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

a) en ovillkorad försäljning av en finansiell tillgång,

b) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en option att köpa tillbaka den finansiella tillgången till dess verkliga värde vid tidpunkten för återköpet, och

c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption vars lösenpris underskrider dagskursen i betydande utsträckning eller en köpoption vars lösenpris överstiger dagskursen i betydande utsträckning (det vill säga en option för vilken lösen med stor sannolikhet inte kommer att bli ekonomisk innan den förfaller).

VT40. Exempel på när ett företag har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

a) en försäljnings- och återköpstransaktion där återköpspriset är ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning,

b) ett utlåningsavtal rörande värdepapper,

c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en så kallad ”total return swap” (TRS) som överför marknadsrisken tillbaka till företaget,

d) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption vars dagskurs understiger lösenpriset i betydande utsträckning eller en köpoption vars dagskurs överstiger lösenpriset i betydande utsträckning (det vill säga en option för vilken lösen med stor sannolikhet kommer att förbli ekonomisk tills den förfaller), och

e) en försäljning av kortfristiga fordringar i vilken företaget garanterar att kompensera motparten för kreditförluster som troligen kommer att uppkomma.

VT41. Om ett företag fastställer att till följd av överföringen det har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången, redovisar det inte den överförda tillgången igen i en framtida period, såvida det inte åter förvärvar den överförda tillgången i en ny transaktion.

Utvärdering av överföringen av kontroll

VT42. Ett företag har inte behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. Ett företag har behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten inte har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. En motpart har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången

▼B

om den handlas på en aktiv marknad eftersom motparten skulle kunna återköpa den överförda tillgången på marknaden om motparten behöver återlämna tillgången till företaget. Exempelvis kan en motpart ha den praktiska möjligheten att sälja en överförd tillgång om den överförda tillgången omfattas av en option som tillåter företaget att köpa tillbaka den, men motparten enkelt kan köpa den överförda tillgången på marknaden om optionen utnyttjas. En motpart har inte den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången om företaget behåller en sådan option och motparten inte enkelt kan köpa den överförda tillgången på marknaden om företaget utnyttjar sin option.

VT43. Motparten har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången endast om motparten kan sälja den överförda tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet och inte behöver införa ytterligare begränsningar på överföringen. Den avgörande frågan är vad motparten kan göra i praktiken, inte vilka avtalsenliga rättigheter motparten har rörande vad motparten kan göra med den överförda tillgången eller vilka avtalsenliga förbud som råder. I synnerhet gäller att

a) en avtalsenlig rättighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om det inte finns någon marknad för den överförda tillgången, och

b) en möjlighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om den inte kan utnyttjas fritt. Av denna anledning

   i) måste motpartens förmåga att avyttra den överförda tillgången vara oberoende av andras handlingar (det vill säga det måste vara en ensidig förmåga), och

   ii) måste motparten kunna avyttra den överförda tillgången utan att behöva inkludera restriktioner eller förbehåll vid överföringen (exempelvis villkor om hur ett lån ska förvaltas eller en option som ger motparten rätt att återköpa tillgången).

VT44. Att motparten troligen inte kommer att sälja den överförda tillgången betyder inte, i sig, att överföraren har behållit kontrollen över den över tillgången. Men om en säljoption eller garanti förhindrar motparten från att sälja den överförda tillgången har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången. Exempelvis om en säljoption eller garanti är tillräckligt värdefull hindrar den motparten från att sälja den överförda tillgången eftersom motparten i praktiken inte skulle sälja den överförda tillgången till en tredje part utan att inkludera en liknande option eller andra begränsande villkor. I stället skulle motparten inneha den överförda tillgången för att erhålla betalningar enligt garantin eller säljoptionen. Under sådana omständigheter har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången.

Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från ►**M5** *rapporten över finansiell ställning* ◄

VT45. Ett företag kan behålla rättigheten till en del av räntebetalningarna för överförda tillgångar som ersättning för förvaltning av dessa tillgångar. Den del av räntebetalningarna som företaget skulle ge upp vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet fördelas på förvaltningstillgången eller förvaltningsskulden. Den del av räntebetalningarna som företaget inte skulle ge upp är en räntestripfordran. Exempelvis, om företaget inte skulle ge upp någon ränta vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet, är hela räntespreaden en räntestripfordran. Med avseende på tillämpning av punkt 27 används de

▼B

verkliga värdena för förvaltningstillgången och räntestripfordran för att fördela det redovisade värdet för fordran på den del av tillgången som tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och den del som kommer att fortsätta att bli redovisad. Om något förvaltningsarvode inte är angivet eller om det arvode som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen, ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde.

VT46. Vid uppskattning av de verkliga värdena för den del som ska fortsätta att bli redovisad och den del som tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, med avseende på tillämpning av punkt 27, tillämpar ett företag de krav på värdering till verkligt värde som återfinns i punkterna 48, 49 och VT69–VT82, utöver punkt 28.

Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

VT47. Följande är en tillämpning av den princip som beskrivs i punkt 29. Om en garanti som tillhandahålls av företaget för kreditförluster på den överförda tillgången förhindrar att en överförd tillgång tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eftersom företaget har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, ska den överförda tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet och den erhållna ersättningen redovisas som en skuld.

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar

VT48. Följande är exempel på hur ett företag värderar en överförd tillgång och den skuld som är knuten till den enligt punkt 30.

Alla tillgångar

a) Om en garanti som tillhandahålls av ett företag för betalning för kreditförluster på en överförd tillgång förhindrar att den överförda tillgången kan tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ motsvarande den del där det finns ett fortsatt engagemang, värderas den överförda tillgången per överföringstidpunkten till det lägre av (i) tillgångens redovisade värde och (ii) den högsta del av den ersättning som erhållits vid överföringen som företaget skulle kunna bli tvunget att betala tillbaka (”garantibeloppet”). Den hänförliga skulden värderas vid första redovisningstillfället till garantibeloppet plus verkligt värde för garantin (vilket vanligen är den ersättning som erhölls för garantin). Därefter redovisas det verkliga värdet för garantin vid det första redovisningstillfället i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ jämnt fördelat över den tid det avser (se IAS 18) och tillgångens redovisade värde minskas med eventuell nedskrivning.

Tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde

b) Om en förpliktelse för en säljoption som utfärdats av ett företag eller rättigheten till en köpoption som innehas av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och företaget värderar den överförda tillgången till upplupet anskaffningsvärde, värderas den hänförliga skulden till anskaffningsvärde (det vill säga den erhållna ersättningen) justerat för avskrivningen av eventuella skillnader mellan detta anskaffningsvärde och det upplupna anskaffningsvärdet för den överförda tillgången vid optionens förfallodatum. Ponera exempelvis att det upplupna anskaffningsvärdet och redovisade värdet för tillgången per överföringsdatumet är 98 VE och att den

▼B

erhållna ersättningen uppgår till 95 VE. Tillgångens upplupna anskaffningsvärde vid optionens lösendatum kommer att vara 100 VE. Vid första redovisningstillfället är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 95 VE och skillnaden mellan 95 VE och 100 VE redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ genom användande av effektivräntemetoden. Om optionen utnyttjas redovisas eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för den hänförliga skulden och lösenpriset i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

Tillgångar som värderas till verkligt värde

c) Om en rättighet till en köpoption, som behålls av ett företag, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde, fortsätter tillgången att värderas till sitt verkliga värde. Den hänförliga skulden värderas till (i) optionens lösenpris minus optionens tidsvärde om optionens lösenkurs motsvarar eller understiger dagskursen, eller (ii) den överförda tillgångens verkliga värde minus optionens tidsvärde om optionens lösenkurs överstiger dagskursen. Justeringen av värderingen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för rättigheten till köpoptionen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 80 VE, optionens lösenpris är 95 VE och optionens tidsvärde är 5 VE, är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 75 VE (80 VE – 5 VE) och det redovisade värdet för den överförda tillgången är 80 VE (det vill säga dess verkliga värde).

d) Om en säljoption som är utfärdad av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde, värderas den hänförliga skulden till optionens lösenpris plus optionens tidsvärde. Värderingen av tillgången till verkligt värde begränsas till det lägre av det verkliga värdet och optionens lösenpris eftersom företaget inte har rätt till sådana ökningar av det verkliga värdet för den överförda tillgången som överstiger optionens lösenpris. Detta säkerställer att netto av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för säljoptionsförpliktelsen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 120 VE, optionens lösenpris är 100 VE och optionens tidsvärde är 5 VE, är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 105 VE (100 VE + 5 VE) och det redovisade värdet för tillgången är 100 VE (i det här fallet optionens lösenpris).

e) Om en collar, i form av en köpt köpoption och en utfärdad säljoption, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och företaget värderar tillgången till verkligt värde, fortsätter företaget att värdera tillgången till verkligt värde. Den hänförliga skulden beräknas till (i) summan av köpoptionens lösenpris och det verkliga värdet för säljoptionen minus köpoptionens tidsvärde, om köpoptionens lösenkurs underskrider eller motsvarar dagskursen, eller (ii) summan av tillgångens verkliga värde och säljoptionens verkliga värde minus köpoptionens tidsvärde om köpoptionens lösenkurs överstiger dagskursen. Justeringen av värderingen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det

▼B

verkliga värdet för de optioner som innehas och utfärdas av företaget. Ponera exempelvis att ett företag överför en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde medan det samtidigt köper en köpoption med lösenpriset 120 VE och utfärdar en säljoption med ett lösenpris på 80 VE. Ponera också att det verkliga värdet för tillgången är 100 VE per överföringstidpunkten. Köpoptionens tidsvärde är 1 VE och säljoptionens tidsvärde är 5 VE. I detta fall redovisar företaget en tillgång på 100 VE (tillgångens verkliga värde) och en skuld på 96 VE [(100 VE + 1 VE) – 5 VE]. Detta ger ett nettotillgångsvärde om 4 VE vilket är det verkliga värdet för de optioner som innehas och är utfärdade av företaget.

Alla överföringar

VT49. Till den del en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, redovisas inte överförarens avtalsenliga rättigheter eller förpliktelser separat som derivat, om redovisningen av både derivatet och antingen den överförda tillgången eller skulden som uppkommer vid överföringen skulle leda till att samma rättigheter eller förpliktelser redovisas två gånger. Exempelvis kan en köpoption som behålls av överföraren förhindra att en överföring av finansiella tillgångar redovisas som en försäljning. I det fallet, redovisas inte köpoptionen separat som ett derivat.

VT50. Till den del en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång. Motparten tar bort kontanter eller annan erlagd ersättning från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ och redovisar en fordran från överföraren. Om överföraren har både en rättighet och en förpliktelse att återta kontrollen över hela den överförda tillgången till ett fastställt belopp (såsom i enlighet med ett återköpsavtal) kan motparten redovisa sin fordran som en lånefordran eller kundfordran.

Exempel

VT51. Följande exempel åskådliggör tillämpningen av principerna för borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ i denna standard.

a) *Återköpsavtal och värdepapperslån.* Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa den till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus långivares avkastning eller om den lånas enligt ett avtal att återlämnas till överföraren, tas den inte bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ eftersom överföraren behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om motparten erhåller rätten att sälja eller pantsätta tillgången omklassificerar överföraren tillgången ►**M5** i sin rapport över finansiell ställning ◄, exempelvis som lånad tillgång eller fordran enligt återköpsavtal.

▼B

b) *Återköpsavtal och värdepapperslån – tillgångar som i allt väsentligt är samma.* Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa samma eller i allt väsentligt samma tillgång till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus långivares avkastning eller om en finansiell tillgång lånas eller lånas ut enligt ett avtal att återlämna samma eller i allt väsentligt samma tillgång till överföraren, tas den inte bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eftersom överföraren behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

c) *Återköpsavtal och värdepapperslån – rätt till substitut.* Om ett återköpsavtal till ett fastställt återköpspris eller ett pris som motsvarar försäljningspriset plus en långivares avkastning, eller en liknande värdepapperslånetransaktion, ger motparten en rätt att ersätta den överförda tillgången med tillgångar som är likartade och har samma verkliga värde som den överförda tillgången per återköpstidpunkten, tas inte den tillgång som sålts eller lånats ut enligt ett återköpsavtal bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eftersom överföraren behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

d) *Återköpsrätt (hembudsrätt) till verkligt värde.* Om ett företag säljer en finansiell tillgång och behåller bara en rätt att som första part återköpa den överförda tillgången till verkligt värde om motparten därefter säljer den, tar företaget bort tillgången från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eftersom det har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

e) *Återköp av värdepapper kort tid efter försäljningen (”wash sale”).* Återköp av en finansiell tillgång kort efter att den blivit såld kallas ibland ”wash sale”. Ett sådant återköp utesluter inte borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ förutsatt att den ursprungliga transaktionen uppfyllde kraven på borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om en överenskommelse om att sälja en finansiell tillgång ingås i samband med en överenskommelse att återköpa samma tillgång till ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning, tas tillgången emellertid inte bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄.

f) *Säljoptioner och köpoptioner vilka högst sannolikt kommer att förbli ekonomiska att lösa ”in the money”.* Om en överförd finansiell tillgång kan lösas in av överföraren och köpoptionens dagskurs överstiger lösenpriset ”in the money” i betydande utsträckning, uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eftersom överföraren har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. På motsvarande sätt, om en överförd finansiell tillgång kan säljas tillbaka av motparten och säljoptionens lösenpris överstiger dagskursen ”in the money” i betydande utsträckning, uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eftersom överföraren har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

g) *Säljoptioner och köpoptioner vilka högst sannolikt kommer att förbli oekonomiska att lösa ”out of the money”.* En finansiell tillgång som överförs enbart tillsammans med en säljoption vars dagskurs i betydande utsträckning överstiger lösenpriset ”out of the money” som innehas av motparten eller en köpoption vars lösenpris i betydande utsträckning överstiger dagskursen ”out of the money” som innehas av överföraren tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Detta beror på att överföraren har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

▼B

h) *Lättillgängliga tillgångar med en köpoption där dagskursen i hög grad vare sig överstiger ”in the money” eller understiger lösenpriset ”out of the money”.* Om ett företag innehar en köpoption på en tillgång som är lättillgänglig på marknaden och optionens dagskurs vare sig överstiger ”in the money” eller understiger lösenpriset ”out of the money” i betydande utsträckning tas tillgången bort från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Detta beror på att företaget (i) varken har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och (ii) inte har behållit kontrollen. Om tillgången inte är lättillgänglig på marknaden utesluts emellertid borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ motsvarande det belopp för tillgången som omfattas av köpoptionen eftersom företaget har behållit kontroll över tillgången.

i) *En tillgång som inte är lättillgänglig med en säljoption som utfärdats av ett företag där lösenpriset i hög grad vare sig överstiger ”in the money” eller understiger dagskursen ”out of the money”.* Om ett företag överför en finansiell tillgång som inte är lättillgänglig på marknaden och utfärdar en säljoption vars lösenpris inte ligger långt över dagskursen, vare sig behåller eller överför företaget i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande på grund av den utfärdade säljoptionen. Företaget behåller kontroll över tillgången om säljoptionen är tillräckligt värdefull för att förhindra att motparten säljer tillgången, i vilket fall tillgången fortsätter att bli redovisad till den grad företaget har ett fortsatt engagemang (se punkt VT44). Företaget överför kontroll över tillgången om säljoptionen inte är tillräckligt värdefull för att förhindra motparten från att sälja tillgången, i vilket fall tillgången tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

j) *Tillgångar med en sälj- eller köpoption till verkligt värde eller som omfattas av ett terminsåterköpsavtal.* En överföring av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som har ett lösenpris eller återköpspris som motsvarar det verkliga värdet för den finansiella tillgången per återköpstidpunkten leder till ett borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av överföringen av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet.

k) *Kontantreglerade köp- eller säljoptioner.* Ett företag utvärderar överföringen av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som kommer att regleras netto med kontanter för att fastställa om det har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om företaget inte har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, fastställer det huruvida det har behållit kontrollen över den överförda tillgången. Att sälj- eller köpoptionen eller terminsåterköpsavtalet regleras netto med kontanter innebär inte automatiskt att företaget har överfört kontrollen (se punkterna VT44 och (g), (h) och (i) ovan).

▼B

l) *En så kallad ”removal of accounts provision”.* En ”removal of accounts provision” är en ovillkorad återköpsoption (köpoption) som ger företaget rätt att återta överförda tillgångar med vissa begränsningar. Förutsatt att en sådan option leder till att företaget vare sig behåller eller överför i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande, utesluter den borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast motsvarande den del av beloppet som omfattas av återköpet (förutsatt att motparten inte kan sälja tillgångarna). Om exempelvis det redovisade värdet för och köpeskillingen från överföringen av lånetillgångar är 100 000 VE och varje enskilt lån kan lösas in men det sammanlagda belopp för lån som skulle kunna återköpas inte överstiger 10 000 VE, skulle 90 000 VE av lånen uppfylla villkoren för att tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

m) *Så kallad ”clean-up call”.* Ett företag, som kan vara en överförare, som förvaltar överförda tillgångar kan äga en ”clean-up call” för att köpa de återstående överförda tillgångarna när värdet på utestående tillgångarna sjunker till en angiven nivå vid vilken kostnaden för att förvalta dessa tillgångar blir betungande, i förhållande till fördelarna med förvaltningen. Förutsatt att en sådan ”clean-up call” leder till att företaget vare sig behåller eller överför i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och motparten inte kan sälja tillgångarna, utesluter den borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast motsvarande den del av tillgångarna som omfattas av köpoptionen.

n) *Efterställda kvarvarande rättigheter och kreditgarantier.* Ett företag kan minska motpartens kreditrisk genom att efterställa del av eller hela sin kvarvarande del i den överförda tillgången. Alternativt kan ett företag minska motpartens kreditrisk i form av en kreditgaranti som skulle kunna vara obegränsad eller begränsad till ett visst belopp. Om företaget behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången, ska tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet. Om företaget behåller vissa men inte i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och har behållit kontrollen, utesluts borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ motsvarande det kontantbelopp eller andra tillgångar som företaget skulle kunna bli tvunget att erlägga.

o) *Så kallad ”total return swap” (TRS).* Ett företag kan sälja en finansiell tillgång till en motpart och ingå en så kallad ”total return swap” (TRS) med motparten, där alla räntebetalningar från den underliggande tillgången överförs till företaget i utbyte mot en fastställd betalning eller en betalning med rörlig ränta och där ökningar eller minskningar av det verkliga värdet på den underliggande tillgången återgår till företaget. I ett sådant fall är det inte tillåtet att ta bort hela tillgången från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

p) *Ränteswappar.* Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång och ingå en ränteswap med motparten och erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp som motsvarar den överförda finansiella

▼B

tillgångens kapitalbelopp. Ränteswappen utesluter inte att den överförda tillgången tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ förutsatt att swappens betalningar inte är beroende av att betalningar görs på den överförda tillgången.

q) *Amorterande ränteswappar.* Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång som betalas av över tiden och ingå en amorterande ränteswap med motparten för att erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp. Om swappens nominella belopp justeras så att det motsvarar den överförda finansiella tillgångens kapitalbelopp som är utestående vid en viss tidpunkt, skulle swappen i allmänhet leda till att företaget behåller en betydande risk för förtida betalning, i vilket fall företaget antingen fortsätter att redovisa hela den överförda tillgången eller fortsätter att redovisa den överförda tillgången motsvarande företagets fortsatta engagemang i den. Omvänt, om justeringen av swappens nominella belopp inte är kopplad till det utestående kapitalbeloppet för den överförda tillgången, skulle en sådan swap inte leda till att företaget behåller risken för förtida betalning på tillgången. Följaktligen utesluts inte att den överförda tillgången tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, förutsatt att betalningarna på swappen inte är beroende av att räntebetalningar görs på den överförda tillgången och swappen inte leder till att företaget behåller några andra betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången.

VT52. Denna punkt åskådliggör tillämpningen av metoden avseende fortsatt engagemang när företagets fortsatta engagemang är en del av en finansiell tillgång.

Ponera att ett företag har en portfölj med lån som kan betalas i förtid, vars kupong och effektiva ränta är 10 procent och vars nominella belopp och upplupna anskaffningsvärde är 10 000 VE. Företaget ingår en transaktion i vilken, som ersättning för en betalning om 9 115 VE, motparten erhåller rätten till 9 000 VE av betalningar av det nominella beloppet plus 9,5 procent därpå beräknad ränta. Företaget behåller rätten till 1 000 VE av betalningar av kapitalbeloppet plus ränta därpå om 10 procent, plus överskjutande spread på 0,5 procent av de återstående 9 000 VE av kapitalbeloppet. Erhållna belopp från förtida betalningar fördelas på företaget och motparten proportionellt med förhållandet 1 till 9, men uteblivna betalningar dras från företagets ränta på 1 000 VE fram till dess att räntebeloppet är förbrukat. Det verkliga värdet på lånet per transaktionstidpunkten är 10 100 VE och det uppskattade verkliga värdet för överskjutande spread på 0,5 procent är 40 VE.

Företaget fastställer att det har överfört vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (exempelvis betydande risk för återbetalning) men har också behållit vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (på grund av dess efterställda kvarvarande del av den överförda tillgången) och har behållit kontrollen. Därför tillämpar det metoden för fortsatt engagemang.

▼B

För att tillämpa denna standard analyserar företaget transaktionen som (a) ett bevarande av en fullständigt proportionell kvarvarande del av den överförda tillgången om 1 000 VE, plus (b) efterställande av denna kvarvarande del i syfte att minska motpartens risk för kreditförluster.

Företaget beräknar att 9 090 VE (90 procent av 10 100 VE) av erhållen ersättning om 9 115 VE motsvarar ersättningen för en fullständigt proportionellt andel om 90 procent. Återstoden av erhållen ersättning (25 VE) motsvarar erhållen ersättning för att efterställa kvarvarande del av den överförda tillgången för att minska motpartens risk för kreditförluster. Dessutom motsvarar överskjutande spread om 0,5 procent erhållen ersättning för att minska kreditrisken. I enlighet därmed är den sammanlagda erhållna ersättningen för att minska kreditrisken 65 VE (25 VE + 40 VE).

Företaget beräknar vinst eller förlust på försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena. Under antagandet att separata verkliga värden för andelen om 90 procent som överförts och för den andel om 10 procent som behållits inte är tillgängliga vid överföringstidpunkten fördelar företaget det redovisade värdet för tillgången i enlighet med punkt 28 enligt följande:

	Uppskattat verkligt värde	*Procentuell andel*	*Fördelat redovisat värde*
Överförd andel	9 090	90 %	9 000
Behållen andel	1 010	10 %	1 000
Summa	**10 100**		**10 000**

Företaget beräknar sin vinst och förlust vid försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena genom att dra ifrån det fördelade redovisade värdet för den överförda andelen från den erhållna ersättningen, det vill säga 90 VE (9 090 VE – 9 000 VE). Det redovisade värdet för den behållna andelen är 1 000 VE.

Dessutom redovisar företaget det fortsatta engagemang som är följden av att efterställa dess kvarvarande del av den överförda tillgången för kreditförluster. I enlighet därmed redovisar det en tillgång om 1 000 VE (det högsta belopp för de kassaflöden företaget inte skulle kunna erhålla enligt efterställandet), och en hänförlig skuld om 1 065 VE (det högsta belopp för de kassaflöden företaget inte skulle erhålla enligt efterställandet, det vill säga 1 000 VE plus det verkliga värdet för efterställandet om 65 VE).

Företaget använder all ovanstående information för att redovisa transaktionen enligt nedan:

	Debet	*Kredit*
Ursprunglig tillgång	—	9 000
Tillgång som redovisas för efterställande eller residualrätt	1 000	—

▼B

	Debet	*Kredit*
Tillgång för den ersättning som erhållits i form av överskjutande spread	40	—
Resultat (vinst vid överföring)	—	90
Skuld	—	1 065
Erhållna kontanter	9 115	—
Summa	**10 155**	**10 155**

Omedelbart efter transaktionen är tillgångens redovisade värde 2 040 VE, varav 1 000 VE motsvarar det fördelade anskaffningsvärdet för den behållna andelen och 1 040 VE motsvarar företagets ytterligare fortsatta engagemang från efterställandet av dess kvarvarande del av den överförda tillgången för kreditförluster (vilket innefattar överskjutande spread om 40 VE).

I efterföljande perioder redovisar företaget den erhållna ersättningen för minskning av kreditrisk (65 VE) jämnt fördelade över den tid de avser, ackumulerar ränta på den redovisade tillgången genom tillämpning av effektivräntemetoden och redovisar eventuell kreditförsämring avseende de redovisade tillgångarna. Som exempel på det senare, ponera att det sker en nedskrivning avseende kreditförluster på underliggande lån om 300 VE under följande år. Företaget minskar den redovisade tillgången med 600 VE (300 VE är hänförliga till den behållna delen av den överförda tillgången och 300 VE är hänförliga till det ytterligare fortsatta engagemang som uppkommer på grund av att företaget efterställer sin del av den överförda tillgången för kreditförluster), och minskar den redovisade skulden med 300 VE. Nettoresultatet är en redovisad nedskrivning i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄, avseende försämrad kreditvärdighet, om 300 VE.

Avistaköp eller avistaförsäljning av en finansiell tillgång (punkt 38)

VT53. Ett avistaköp eller en avistaförsäljning av finansiella tillgångar redovisas antingen per affärsdagen eller per likviddagen enligt beskrivning i punkterna VT55 och VT56. Den använda metoden tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av finansiella tillgångar som ingår i samma kategori finansiella tillgångar enligt definitionerna i punkt 9. I detta hänseende bildar kategorin tillgångar som innehas för handel en separat kategori som är skild från kategorin tillgångar som identifieras som värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

VT54. Ett avtal som kräver eller tillåter nettoreglering av förändringen i värdet på avtalet är inte ett avistaavtal. I stället redovisas ett sådant avtal som ett derivat i perioden mellan affärsdag och likviddag.

▼B

VT55. Affärsdag är den dag när ett företag åtar sig att köpa eller sälja en tillgång. Affärsdagsredovisning avser (a) redovisning av en tillgång som ska erhållas och skyldigheten det medför att betala för den på affärsdagen samt (b) borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ av en tillgång som säljs, redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen samt redovisning av en fordran från köparen för betalning på affärsdagen. I allmänhet börjar inte ränta löpa på tillgången och motsvarande skuld före likviddagen, när äganderätten överlåts.

VT56. Likviddag är det datum då en tillgång levereras till eller av ett företag. Likviddagsredovisning avser (a) redovisning av en tillgång per det datum den erhålls av ett företag samt (b) borttagande av en tillgång från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen per det datum den levereras av företaget. När likviddagsredovisning tillämpas, redovisar ett företag eventuella förändringar i det verkliga värdet för tillgången som ska erhållas under perioden mellan affärsdag och likviddag, på samma sätt som det redovisar den förvärvade tillgången. Med andra ord redovisas inte förändringen i verkligt värde för tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde, den redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ för tillgångar som klassificeras som finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄ för tillgångar som klassificeras som att de kan säljas.

Borttagande av en finansiell skuld från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (punkterna 39–42)

VT57. En finansiell skuld (eller del av den) utsläcks när låntagaren antingen

a) fullgör sina skyldigheter (eller del därav) genom att betala långivaren, vanligen med kontanter, andra finansiella tillgångar, varor, tjänster, eller

b) löses från huvudansvaret från skulden (eller del därav) antingen genom en rättslig process eller av långivaren. (Det faktum att låntagaren kan ha utfärdat en garanti behöver inte betyda att detta villkor inte uppfylls.)

VT58. Om en emittent av ett skuldinstrument återköper detta instrument utsläcks skulden även om emittenten är marknadsgarant för detta instrument eller har för avsikt att åter sälja det inom en nära framtid.

VT59. Betalning till tredje part inklusive en stiftelse (”in-substance defeasance”) innebär inte i sig att låntagaren löses från sina ursprungliga förpliktelser gentemot långivaren, om låntagaren inte lagligen är löst från förpliktelsen.

VT60. Om en låntagare betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och meddelar sin långivare att denna tredje part påtagit sig förpliktelsen, tar låntagaren inte bort förpliktelsen från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ såvida inte villkoret i punkt VT57 (b) uppfylls. Om låntagaren betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och lagligen lösts från förpliktelsen av långivaren, har låntagaren utsläckt skulden. Om låntagaren samtycker till att göra betalningar på skulden till den tredje parten eller direkt till den ursprungliga långivaren, redovisar emellertid låntagaren en ny skuldförpliktelse till den tredje parten.

▼B

VT61. Även om det faktum att låntagaren lagligen har lösts från skyldigheten, antingen genom rättsligt utslag eller av långivaren, leder till att en skuld tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, kan företaget redovisa en ny skuld om villkoren för borttagande i punkterna 15–37 inte uppfylls för de finansiella tillgångar som överförts. Om dessa villkor inte är uppfyllda tas de överförda tillgångarna inte bort och företaget redovisar en ny skuld som är hänförlig till de överförda tillgångarna.

VT62. Med avseende på punkt 40 är villkoren i betydande utsträckning olika om nuvärdet av kassaflöden enligt de nya villkoren, inklusive nettot av erlagda arvoden och erhållna arvoden och det diskonterade enligt den ursprungliga effektivräntan, skiljer sig med minst 10 procent från det diskonterade nuvärdet av återstående kassaflöden för det ursprungliga skuldinstrumentet. Om ett byte av skuldinstrument eller förändrade villkor redovisas som en utsläckning, ska utgifter och arvoden som uppkommit redovisas som del av utsläckningens vinst eller förlust. Om bytet eller ändringen inte redovisas som utsläckning, ska eventuella uppkomna utgifter eller arvoden justera skuldens redovisade värde och skrivas av över återstående löptid för den ändrade skulden.

VT63. I vissa fall löser en långivare en låntagare från dennes befintliga förpliktelse att verkställa betalningar, men låntagaren påtar sig en garantiförpliktelse att betala om parten som bär förstahandsförpliktelsen ställer in betalningarna. I det fallet ska låntagaren

a) redovisa en ny finansiell skuld baserat på det verkliga värdet på förpliktelsen för garantin, och

b) redovisa en vinst eller förlust baserat på skillnaden mellan (i) eventuell erlagd likvid och (ii) det redovisade värdet på den ursprungliga finansiella skulden efter avdrag för den nya finansiella skuldens verkliga värde.

VÄRDERING (punkterna 43–70)

Värdering vid anskaffningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder (punkt 43)

VT64. Det verkliga värdet för ett finansiellt instrument vid anskaffningstillfället är vanligen transaktionspriset (det vill säga det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits, se även punkt VT76). Om del av den ersättning som erlagts eller erhållits gäller något annat än det finansiella instrumentet, uppskattas emellertid det verkliga värdet för det finansiella instrumentet, med hjälp av en värderingsteknik (se punkterna VT74–VT79). Exempelvis kan det verkliga värdet för ett räntefritt långfristigt lån eller en långfristig fordran uppskattas som nuvärdet av alla framtida kontantbetalningar diskonterade till rådande marknadsränta (marknadsräntor) för ett likartat instrument (likartat i fråga om valuta, villkor, typ av ränta och andra faktorer) med ett likartat kreditbetyg. Ytterligare utlånat belopp är en kostnad eller minskning av intäkt såvida det inte uppfyller villkoren för redovisning som någon annan typ av tillgång.

VT65. Om ett företag ger ut ett lån med en ränta som inte motsvarar marknadsräntan (exempelvis 5 procent när marknadsräntan för likartade lån är 8 procent) och erhåller ett arvode i förskott som ersättning, redovisar företaget lånet till sitt verkliga värde, det vill säga efter avdrag för erhållet arvode. Företaget periodiserar avdraget i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ genom att använda effektivräntemetoden.

▼B

Efterföljande värdering av finansiella tillgångar (punkterna 45 och 46)

VT66. Om ett finansiellt instrument som tidigare redovisades som en finansiell tillgång värderas till verkligt värde och detta värde faller under noll, är det en finansiell skuld i enlighet med punkt 47.

VT67. Följande exempel åskådliggör redovisningen av transaktionskostnader vid den första och efterföljande värderingar av en tillgång i kategorin finansiella tillgångar som kan säljas. En tillgång förvärvas för 100 VE plus en provision om 2 VE. Vid det första redovisningstillfället redovisas tillgången till 102 VE. ►M5 Rapportperiodens slut ◄ inträffar en dag senare, när det noterade marknadspriset för tillgången är 100 VE. Om tillgången säljs skulle en provision om 3 VE betalas. Vid den tidpunkten värderas tillgången till 100 VE (utan att beakta eventuell provision vid försäljning) och en förlust om 2 VE ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Om den finansiella tillgång som kan säljas har fastställda eller fastställbara betalningar skrivs transaktionsutgifterna av i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ genom användande av effektivräntemetoden. Om den finansiella tillgången som kan säljas inte har fastställda eller fastställbara betalningar redovisas transaktionsutgifterna i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ när tillgången tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller skrivs ned.

VT68. Instrument som klassificeras som lånefordringar och kundfordringar värderas till upplupet anskaffningsvärde utan att beakta företagets avsikt att hålla dem till förfall.

Överväganden vid värdering till verkligt värde (punkterna 48 och 49)

VT69. Definitionen av verkligt värde utgår från antagandet att ett företag har förmåga att fortsätta sin verksamhet, det vill säga att det inte föreligger en avsikt eller ett tvång att avveckla, att väsentligt inskränka verksamheten eller att ingå transaktioner på oförmånliga villkor. Verkligt värde utgör därför inte det värde som företaget skulle erhålla vid en tvångsförsäljning, ofrivillig likvidation eller utmätningssituation. Det verkliga värdet återspeglar emellertid instrumentets kreditkvalitet.

VT70. Denna standard använder begreppet ”köpkurs” och ”säljkurs” när det handlar om noterade marknadspriser, och begreppet ”skillnad mellan köp- och säljkurs” till att innefatta endas transaktionsutgifter. Andra justeringar för att komma fram till verkligt värde (exempelvis för motpartens kreditrisk) innefattas inte i begreppet ”skillnad mellan köp- och säljkurs” (”bid-ask spread”).

Aktiv marknad: noterat pris

VT71. Ett finansiellt instrument betraktas som att det noteras på en aktiv marknad om noterade priser med lätthet och regelbundet finns tillgängliga på en börs, hos en handlare, mäklare, branschorganisation, företag som tillhandahåller aktuell prisinformation eller tillsynsmyndighet och dessa priser representerar faktiska och regelbundet förekommande marknadstransaktioner på affärsmässiga villkor. Verkligt värde definieras i termer av ett överenskommet pris mellan en köpare och en säljare som är kunniga, är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. Syftet med att fastställa verkligt värde för ett finansiellt instrument som handlas på en aktiv marknad är att komma fram till det pris till vilket en transaktion skulle ske

▼B

per ►M5 rapportperiodens slut ◄ för detta instrument (det vill säga utan att ändra eller dela upp instrumentet eller inkludera det i en portfölj) på den mest fördelaktiga marknad till vilken företaget har direkt tillgång. Företaget justerar emellertid priset på den mer fördelaktiga marknaden så att det återspeglar skillnader i motpartens kreditrisk mellan de instrument som handlas på denna marknad och det som värderas. Förekomsten av publicerade prisnoteringar på en aktiv marknad är det bästa belägget för verkligt värde och när dessa förekommer används de vid värderingen av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

VT72. För finansiella tillgångar som ett företag innehar eller för finansiella skulder som ett företag avser att emittera utgörs det lämpliga marknadspriset vanligtvis av den aktuella köpkursen och för en tillgång som ska förvärvas eller för en skuld som innehas av den aktuella säljkursen. När ett företag har tillgångar och skulder med marknadsrisker som motverkar varandra kan det använda ett genomsnitt av köp- och säljkurser som grund när verkliga värden fastställs för de riskpositioner som motverkar varandra och tillämpa köp- eller säljkurs på den öppna nettopositionen enligt vad som är tillämpligt. När aktuella köp- eller säljkurser saknas, kan den senaste betalkursen utgöra ett mått på det verkliga värdet så länge det inte har skett några betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna efter transaktionstidpunkten. Om omständigheterna har förändrats sedan transaktionstidpunkten (exempelvis en förändring i den riskfria räntan efter den senaste prisnoteringen för en företagsobligation) återspeglar det verkliga värdet de förändrade omständigheterna genom hänvisning till aktuella priser eller räntor för likartade finansiella instrument, efter vad som är tillämpligt. På motsvarande sätt, om företaget kan visa att det senaste transaktionspriset inte är verkligt värde (exempelvis på grund av att det återspeglade det belopp ett företag skulle erhålla eller betala i en tvångsförsäljning, ofrivillig likvidation eller utmätningssituation) justeras detta pris. Det verkliga värdet för en portfölj med finansiella instrument är produkten av antalet enheter av instrumentet och dess noterade marknadspris. Om det saknas ett publicerat marknadspris på en aktiv marknad för ett finansiellt instrument i sin helhet, men det finns aktiva marknader för dess ingående delar, konstrueras det verkliga värdet på grundval av relevanta marknadspriser för dessa delar.

VT73. Om en ränta (och inte ett pris) noteras på en aktiv marknad använder företaget denna marknadsnoterade ränta som indata i en värderingsformel för att fastställa verkligt värde. Om den marknadsnoterade räntan inte innefattar kreditrisk eller andra faktorer som marknadsdeltagare skulle innefatta vid värdering av instrumentet görs justeringar för dessa faktorer.

Ingen aktiv marknad: värderingsteknik

VT74. Om marknaden för ett finansiellt instrument inte är aktiv, tar företaget fram det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Värderingstekniker innefattar att använda nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, om sådana finns tillgängliga, hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat instrument som i allt väsentligt är likadant, analys av diskonterade kassaflöden och optionsvärderingsmodeller. Om det finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner använder företaget den tekniken.

▼B

VT75. Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset skulle ha varit vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, och som är motiverad av sedvanliga affärsvillkor. Verkligt värde uppskattas utifrån resultaten av en värderingsteknik där marknadsuppgifter används i så hög grad som möjligt och företagsspecifika uppgifter i så låg grad som möjligt. En värderingsteknik skulle väntas ge en realistisk uppskattning av det verkliga värdet om (a) den rimligt återspeglar hur marknaden skulle kunna väntas prissätta instrumentet och (b) indata som används i värderingstekniken rimligt representerar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i det finansiella instrumentet.

VT76. Därför (a) införlivar en värderingsteknik alla faktorer som marknadsaktörer skulle beakta när ett pris fastställs och (b) överensstämmer en värderingsteknik med accepterade ekonomiska metoder för prissättning av finansiella instrument. Med regelbundna intervall kalibrerar ett företag värderingstekniken och prövar dess giltighet genom att använda priser från observerbara aktuella marknadstransaktioner i samma instrument (det vill säga utan förändring, uppdelning eller sammanslagning) eller baserat på tillgängliga observerbara marknadsuppgifter. Ett företag samlar konsekvent in marknadsuppgifter på den marknad där instrumentet köptes eller har sitt ursprung. Det bästa belägget för verkligt värde på ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället är transaktionspriset (det vill säga det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits), såvida inte det verkliga värdet för detta instrument erhålls genom jämförelse med andra observerbara aktuella marknadstransaktioner avseende samma instrument (det vill säga utan förändring, uppdelning eller sammanslagning) eller baserat på en värderingsteknik vars variabler endast innefattar uppgifter från observerbara marknader.

VT76A. Den efterföljande värderingen av den finansiella tillgången eller den finansiella skulden och den efterföljande redovisningen av vinster och förluster ska vara konsekvent med kraven i denna standard. Tillämpningen av punkt VT76 kan leda till att ingen vinst eller förlust redovisas vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång eller finansiell skuld. I ett sådant fall kräver IAS 39 att en vinst eller förlust ska redovisas efter det första redovisningstillfället endast till den del den uppkommer på grund av en förändrad faktor (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid fastställande av ett pris.

VT77. Det ursprungliga förvärvet eller den ursprungliga uppkomsten av en finansiell tillgång eller uppkomsten av en finansiell skuld är en marknadstransaktion som utgör en grund för uppskattning av det finansiella instrumentets verkliga värde. Särskilt om det finansiella instrumentet är ett skuldinstrument (såsom ett lån) kan dess verkliga värde fastställas genom hänvisning till de marknadsvillkor som förelåg vid tidpunkten för förvärv eller uppkomst och aktuella marknadsvillkor eller räntor som för närvarande debiteras av företaget eller av andra för likartade skuldinstrument (det vill säga likartad återstående löptid, valuta, kreditrisk, säkerhet och ränta samt likartat kassaflödesmönster. Alternativt, förutsatt att det inte är någon förändring i låntagarens kreditrisk och tillämpliga kreditspreader efter skuldinstrumentets uppkomst, kan en uppskattning av den aktuella marknadsräntan härledas genom att använda en referensränta som återspeglar en bättre kreditkvalitet än vad det underliggande skuldinstrumentet har, hålla kreditspreaden konstant och justera för förändringen i referensräntan från uppkomsttidpunkten. Om omständigheterna har förändrats sedan den senaste marknadstransaktionen, fastställs motsvarande förändring i verkligt värde för de värderade finansiella instrumenten genom hänvisning till aktuella priser eller räntor för likartade finansiella instrument, justerade enligt vad som är tillämpligt, för skillnader hos det värderade instrumentet.

▼B

VT78. Samma information finns i vissa fall inte tillgänglig vid varje värderingstidpunkt. Exempelvis har företaget ett transaktionspris som också är ett marknadspris per det datum som ett företag tar ett lån eller förvärvar ett skuldinstrument som inte handlas aktivt. Vid nästa värderingstidpunkt finns i vissa fall ingen ny transaktionsinformation och, även om företaget kan fastställa den allmänna nivån för marknadsräntorna, kanske det inte känner till vilken kreditnivå eller andra marknadsrisker som marknadsdeltagare skulle överväga vid prissättningen av instrumentet vid den tidpunkten. Ett företag har i vissa fall inte någon information från nyligen genomförda transaktioner för att fastställa lämplig kreditspread över den ränta som används som bas och använda den vid fastställande av en diskonteringssats för en nuvärdesberäkning. Det är rimligt att anta, i frånvaro av belägg för motsatsen, att inga förändringar har skett avseende den spread som förelåg per den tidpunkt när lånet togs eller gavs ut. Det skulle emellertid förväntas av ett företag att det gör rimliga ansträngningar för att fastställa huruvida det finns belägg för att det har skett en förändring i sådana faktorer. När det finns belägg för en förändring överväger företaget effekterna av förändringen när det fastställer det finansiella instrumentets verkliga värde.

VT79. När ett företag använder nuvärdesberäkningar använder det en eller flera diskonteringssatser som motsvarar avkastningen för finansiella instrument med i allt väsentligt samma villkor och egenskaper som berört instrument, inklusive beaktande av instrumentets kreditkvalitet, den avtalade räntans återstående bindningstid, återstående tid till förfall samt den valuta i vilken betalning ska erläggas. Kortfristiga fordringar och skulder utan angiven ränta kan värderas till det ursprungliga fakturabeloppet om effekten av diskontering är oväsentlig.

Ingen aktiv marknad: egetkapitalinstrument

VT80. Det verkliga värdet för innehav i egetkapitalinstrument som inte har ett noterat marknadspris på en aktiv marknad och derivat som är kopplade till och måste regleras genom leverans av sådant onoterat egetkapitalinstrument (se punkterna 46 (c) och 47) kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om (a) variationen inom intervallet med rimliga verkliga värden inte är betydande för detta instrument eller (b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt och användas vid uppskattningen av verkligt värde.

VT81. Det finns många situationer i vilka variationen inom intervallet av rimliga uppskattningar av det verkliga värdet för innehav i egetkapitalinstrument som inte har något noterat marknadspris och derivat som är kopplade till och måste regleras genom leverans av ett sådant onoterat egetkapitalinstrument (se punkterna 46 (c) och 47) kan förväntas inte vara betydande. I normalfallet är det möjligt att uppskatta det verkliga värdet för en finansiell tillgång som ett företag har förvärvat från en utomstående part. Om intervallet med rimliga uppskattningar av det verkliga värdet är betydande och sannolikheterna för de olika uppskattningarna inte kan bedömas på ett rimligt sätt får företaget inte värdera instrumentet till verkligt värde.

Indata i värderingstekniker

VT82. En lämplig teknik för att uppskatta det verkliga värdet för ett visst finansiellt instrument införlivar observerbara marknadsuppgifter om marknadsvillkoren och andra faktorer som kan förväntas påverka instrumentets verkliga värde. Det verkliga värdet för ett finansiellt instrument baseras på en eller flera av följande faktorer (och kanske andra).

▼B

a) *Pengars tidsvärde (det vill säga basränta eller riskfri ränta).* Basräntor kan vanligen härledas från observerbara statsobligationspriser och noteras ofta i ekonomiska publikationer. Dessa räntesatser varierar vanligen med förväntade tidpunkter för de prognostiserade kassaflödena längs en avkastningskurva med räntor för olika tidshorisonter. Av praktiska skäl kan ett företag använda en allmänt godkänd och enkelt observerbar allmän ränta, såsom LIBOR eller en swapränta, som referensränta. (Eftersom en ränta som LIBOR inte är den riskfria räntan, fastställs den kreditriskjustering som är lämplig för det specifika finansiella instrumentet på grundval av instrumentets kreditrisk i förhållande till kreditrisken i denna referensränta.) I vissa länder kan statsobligationer ha betydande kreditrisk och inte utgöra en stabil referensbasränta för instrument som uttrycks i denna valuta. Vissa företag i dessa länder kan ha en bättre kreditställning och en lägre låneränta än staten. I det fallet kan basräntor fastställas på ett bättre sätt genom hänvisning till den företagsobligation med högst kreditbetyg som emitterats i den jurisdiktionens valuta.

b) *Kreditrisk.* Kreditriskens effekt på verkligt värde (det vill säga premien över den basränta för kreditrisk) kan härledas från observerbara marknadspriser för handlade instrument med olika kreditkvalitet eller från observerbara räntor som debiteras av långivare som ger ut lån med olika kreditbetyg.

c) *Priser i utländsk valuta.* Aktiva valutamarknader finns för de flesta större valutor och priser noteras dagligen i ekonomiska publikationer.

d) *Råvarupriser*. Det finns observerbara marknadspriser för många råvaror.

e) *Aktiekurser.* Kurser (och kursindex) för handlade egetkapitalinstrument finns enkelt observerbara på vissa marknader. Nuvärdesbaserade tekniker kan användas för att uppskatta det aktuella marknadspriset på egetkapitalinstrument för vilka det inte finnas några observerbara priser.

f) *Volatilitet (det vill säga storleken på framtida prisförändringar för finansiella instrument eller annan post).* Mått på volatiliteten för aktivt handlade poster kan vanligen uppskattas på ett rimligt sätt utifrån historiska marknadsuppgifter eller genom att använda volatiliteter som är implicita i aktuella marknadspriser.

g) *Risk för förtida lånebetalning och uppsägningsrisk.* Förväntningar om förtida betalningar avseende finansiella tillgångar och förväntningar gällande uppsägningar för finansiella skulder kan uppskattas baserat på historiska data. (Det verkliga värdet för en finansiell skuld som kan uppsägas av motparten kan inte vara lägre än nuvärdet av uppsägningbeloppet – se punkt 49.)

h) *Förvaltningskostnader för en finansiell tillgång eller finansiell skuld.* Förvaltningskostnader kan uppskattas genom att göra jämförelser med aktuella avgifter som debiteras av andra marknadsdeltagare. Om kostnaderna för förvaltning av en finansiell tillgång eller finansiell skuld är betydande och om andra marknadsdeltagare skulle stå inför jämförbara kostnader, beaktar emittenten dem vid fastställandet av det verkliga värdet för denna finansiella tillgång eller finansiella skuld. Det är troligt att det verkliga värdet vid början av denna avtalsenliga rätt till framtida avgifter motsvarar erlagda uppläggningsavgifter, såvida inte framtida avgifter och hänförliga kostnader inte överensstämmer med jämförbara förhållanden på marknaden.

▼B

Vinster och förluster (punkterna 55–57)

VT83. Ett företag tillämpar IAS 21 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som är monetära poster i enlighet med IAS 21 och som uttrycks i en utländsk valuta. I enlighet med IAS 21 redovisas eventuella valutakursvinster och valutakursförluster på monetära tillgångar och monetära skulder i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Ett undantag är en monetär post som är identifierad som säkringsinstrument i antingen en kassaflödessäkring (se punkterna 95–101) eller som en säkring av en nettoinvestering (se punkt 102). När det gäller redovisning av vinster och förluster i utländsk valuta enligt IAS 21 behandlas en monetär finansiell tillgång som kan säljas som om den redovisades till upplupet anskaffningsvärde i den utländska valutan. Således redovisas för en sådan finansiell tillgång valutakursdifferenser som är följden av förändringar i upplupet anskaffningsvärde i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ och andra förändringar i det redovisade värdet redovisas i enlighet med punkt 55 (b). För kategorin finansiella tillgångar som kan säljas, som inte är monetära poster enligt IAS 21 (exempelvis egetkapitalinstrument), innefattar den vinst eller förlust som ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄ i enlighet med punkt55 (b) eventuell hänförlig valutadel. Om det finns ett säkringsförhållande mellan en monetär tillgång som inte är ett derivat och en monetär skuld som inte är ett derivat, redovisas förändringar i valutadelen avseende dessa finansiella instrument i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

Nedskrivning av finansiella tillgångar och icke indrivningsbara finansiella tillgångar (punkterna 58–70)

Finansiella tillgångar som redovisas till upplupet anskaffningsvärde (punkterna 63–65)

VT84. Nedskrivning av en finansiell tillgång som redovisas till upplupet anskaffningsvärde beräknas utifrån det finansiella instrumentets ursprungliga effektiva ränta, eftersom diskontering till aktuell marknadsränta skulle leda till en värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar som annars värderas till upplupet anskaffningsvärde. Om villkoren för en tillgång i kategorin lånefordringar och kundfordringar eller i kategorin investeringar som hålls till förfall omförhandlas eller på annat sätt ändras på grund av låntagarens eller emittentens ekonomiska problem, beräknas värdeminskningen genom användande av den ursprungliga effektiva räntan innan villkoren ändrades. Kassaflöden som är hänförliga till kortfristiga fordringar diskonteras inte om effekten av diskonteringen är oväsentlig. Om en tillgång i kategorin lånefordringar och kundfordringar eller i kategorin investeringar som hålls till förfall har rörlig ränta är diskonteringssatsen för beräkning av värdeminskning enligt punkt 63 den aktuella effektiva räntan (eller räntorna) som är fastställd (eller fastställda) enligt avtalet. Som praktisk lösning kan en långivare beräkna värdeminskningen för en finansiell tillgång som redovisas till upplupet anskaffningsvärde baserat på ett instruments verkliga värde genom användande av ett observerbart marknadspris. Beräkningen av nuvärdet för de uppskattade framtida kassaflödena för en finansiell tillgång som används som säkerhet återspeglar de kassaflöden som skulle bli följden vid legalt ianspråktagande av tillgången minus kostnader för att anskaffa och sälja säkerheten, oavsett om legalt ianspråktagande av tillgången är sannolikt eller ej.

VT85. Metoden för uppskattning av värdeminskningen beaktar alla kreditexponeringar, inte bara dem som har för låg kreditkvalitet. Om exempelvis ett företag använder ett internt kreditvärderingssystem beaktar det alla kreditbetyg, inte bara dem som återspeglar en allvarlig kreditförsämring.

▼B

VT86. Processen för att uppskatta beloppet för en nedskrivning kan leda antingen till ett enda belopp eller till ett intervall med möjliga belopp. I det senare fallet redovisar företaget en nedskrivning motsvarande den bästa uppskattningen i detta intervall ([1]) och beaktar då all relevant tillgänglig information innan de finansiella rapporterna utfärdas, om de förutsättningar som rådde per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

VT87. I syfte att göra en samlad utvärdering av värdeminskningar, grupperas finansiella tillgångar utifrån likartade kreditriskegenskaper som ger indikationer om låntagarnas förmåga att betala alla förfallna belopp enligt avtalsvillkoren (exempelvis baserat på en kreditriskutvärdering eller betygsprocess som beaktar tillgångstyp, bransch, geografisk plats, typ av säkerhet, förseningsstatus och andra relevanta faktorer). De valda egenskaperna är relevanta för uppskattningen av framtida kassaflöden för grupper av sådana tillgångar genom att de ger indikationer på långivares förmåga att betala alla förfallna belopp enligt de avtalade villkoren för de tillgångar som utvärderas. Dock skiljer sig sannolikheter för förlust och annan förluststatistik på gruppnivå mellan (a) tillgångar som har utvärderats enskilt avseende värdeminskning och inte har minskat i värde och (b) tillgångar som inte har utvärderats enskilt avseende värdeminskning, med följden att olika nedskrivningsbelopp kan krävas. Om ett företag inte har en grupp av tillgångar med likartade riskegenskaper gör det inte den ytterligare utvärderingen.

VT88. Nedskrivningar som redovisas gruppvis representerar ett mellansteg under väntan på identifiering av värdeminskning av enskilda tillgångar i den grupp av finansiella tillgångar vars nedskrivningsbehov bedöms samlat. Så snart det finns tillgänglig information som särskilt anger värdeminskningar på enskilda tillgångar som minskade i värde i en grupp, tas dessa tillgångar bort från gruppen.

VT89. Framtida kassaflöden i en grupp med finansiella tillgångar vars värdeminskning bedöms samlat uppskattas baserat på förlusthistorik för tillgångar med kreditriskegenskaper som motsvarar dem i gruppen. Företag som inte har någon företagsspecifik erfarenhet av värdeminskning eller otillräcklig erfarenhet använder en jämförelsegrupps erfarenhet för jämförbara grupper av finansiella instrument. Förlusthistoriken justeras baserat på aktuella observerbara uppgifter för att återspegla effekterna av aktuella förutsättningar som inte påverkade den period för vilken förlusthistoriken är baserad och för att eliminera effekterna av förutsättningar som inte längre föreligger. Uppskattningar av förändringar i framtida kassaflöden återspeglar och är konsekventa med förändringar i hänförliga observerbara uppgifter från period till annan (såsom förändringar i sysselsättningsgrad, fastighetspriser, råvarupriser, betalningsstatus eller andra faktorer som är indikationer på uppkomna värdeminskningar i gruppen och deras storlek). Den metod och de antaganden som används för att uppskatta framtida kassaflöden omprövas regelbundet för att minska eventuella skillnader mellan uppskattningar av förluster och faktiska förluster.

([1]) IAS 37, punkt 39, innehåller vägledning om hur företaget fastställer den bästa uppskattningen i ett intervall med möjliga utfall.

▼B

VT90. Som ett exempel på tillämpning av VT89 kan ett företag fastställa, baserat på tidigare erfarenheter, att en av huvudorsakerna till utebliven betalning av kreditkortslån är låntagarens död. Företaget kanske noterar att dödstalet är oförändrat år från år. Vissa av låntagarna i företagets grupp av kreditkortslån har dött detta år, vilket indikerar att dessa lån har minskat i värde, även om, vid årets slut, företaget ännu inte vet vilka låntagare som har dött. Det är lämpligt att redovisa en nedskrivning av dessa ”uppkomna men ej rapporterade” värdeminskningar. Det är emellertid inte lämpligt att redovisa en nedskrivning avseende dödsfall som väntas inträffa under en kommande period eftersom den erforderliga värdeminskningshändelsen (låntagarens död) ännu inte har inträffat.

VT91. Vid användande av förlusthistorik vid uppskattning av framtida kassaflöden är det viktigt att information om förlusthistoriken tillämpas på grupper som definieras på ett sätt som är i överensstämmelse med grupper för vilka de dessa förlustsiffror observerades. Därför ska den metod som används medföra att varje grupp kan hänföras till information om tidigare förluster i grupper av tillgångar med likartade kreditriskegenskaper och relevanta observerbara uppgifter som återspeglar aktuella förutsättningar.

VT92. Formelbaserade angreppssätt eller statistiska metoder kan användas för att fastställa nedskrivningar i en grupp av finansiella tillgångar (exempelvis för mindre lån) så länge de är i överensstämmelse med kraven i punkterna 63–65 och VT87–VT91. En modell som används ska införliva effekten av pengars tidsvärde, beakta kassaflöden för hela återstående livslängden för en tillgång (inte bara nästa år), beakta ålder på lån i portföljen och inte ge upphov till en nedskrivning vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång.

Ränteintäkt efter redovisning av nedskrivning

VT93. När en finansiell tillgång eller grupp av likartade finansiella tillgångar har skrivits ned till följd av en värdeminskning, redovisas ränteintäkten därefter genom att använda den räntesats som använda för att diskontera de framtida kassflödena i syfte att värdera nedskrivningen.

SÄKRING (punkterna 71–102)

Säkringsinstrument (punkterna 72–77)

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning (punkterna 72 och 73)

VT94. Den potentiella förlusten på en option som ett företag utfärdar kan vara betydligt högre än den potentiella vinsten på en säkrad post som är hänförlig till optionen. Med andra ord är en utfärdad option inte effektiv när det gäller att minska en säkrad posts resultatexponering. Därför uppfyller inte en utfärdad option villkoren för säkringsinstrument såvida den inte är identifierad som en täckning av en köpt option, inklusive en som är inbäddad i ett annat finansiellt instrument (exempelvis en utfärdad köpoption som används för att säkra en inlösningsbar skuld). Omvänt gäller att en köpt option har potentiella vinster som motsvarar eller överstiger förlusterna och därför kan minska resultatexponeringen avseende förändringar i verkliga värden eller kassaflöden. Därför kan en sådan option uppfylla villkoren för ett säkringsinstrument.

▼B

VT95. En investering tillhörande kategorin investeringar som hålls till förfall som redovisas till upplupet anskaffningsvärde kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av valutarisk.

VT96. Ett innehav i ett onoterat egetkapitalinstrument som inte redovisas till verkligt värde eftersom dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller ett derivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett sådant onoterat egetkapitalinstrument (se punkterna 46 (c) och 47) kan inte identifieras som ett säkringsinstrument.

VT97. Ett företags egna egetkapitalinstrument ingår inte i företagets finansiella tillgångar eller finansiella skulder och kan därför inte identifieras som säkringsinstrument.

Säkrade poster (punkterna 78–84)

Poster som uppfyller villkoren för säkring (punkterna 78–80)

VT98. Ett bindande åtagande att förvärva ett företag i ett rörelseförvärv kan bara vara en säkrad post avseende valutarisken, eftersom övriga risker som säkras inte specifikt kan identifieras och värderas. Dessa andra risker är allmänna affärsrisker.

VT99. Ett innehav enligt kapitalandelsmetoden kan inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom kapitalandelsmetoden innebär att det är ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, inte förändringar i verkligt värde för innehavet. Av ett liknande skäl kan ett innehav i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom det är dotterföretagets resultat som redovisas i koncernredovisningens resultat, och inte förändringar i innehavets verkliga värde. En säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet är annorlunda, eftersom det är en säkring av exponeringen för utländsk valuta, inte en säkring av verkligt värde avseende förändringen i innehavets värde.

VT99A. Punkt 80 anger att i koncernredovisningen kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad koncernintern transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i en kassaflödessäkring under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som genomför transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat. I detta syfte kan ett företag vara ett moderföretag, dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial. Om valutarisken för en prognostiserad transaktion inte påverkar koncernens resultat, kan den prognostiserade transaktionen inte uppfylla villkoren för en säkrad post. Detta är vanligtvis fallet för royaltybetalningar, räntebetalningar eller förvaltningsbetalningar mellan företag i samma koncern såvida det inte finns en hänförlig extern transaktion. Om valutarisken för en prognostiserad transaktion påverkar koncernens resultat, kan emellertid den prognostiserade koncerninterna transaktionen uppfylla villkoren för en säkrad post. Ett exempel är prognostiserad försäljning eller varuinköp mellan företag i samma koncern om det föreligger en framtida försäljning av varor i lager till en part utanför koncernen. På motsvarande sätt gäller att en prognostiserad koncernintern försäljning av anläggning och utrustning från

▼B

det koncernföretag som tillverkat den till en ett koncernföretag som ska använda anläggningen och utrustningen i sin verksamhet kan påverka koncernens resultat. Detta kan exempelvis inträffa därför att anläggning och utrustning kommer att skrivas av, av det förvärvande företaget och det värde som ursprungligen redovisats för anläggning och utrustning kan förändras om den prognostiserade transaktionen är uttryckt i en annan valuta den funktionella valutan för det förvärvande företaget.

▼M5

VT99B. Om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning ska varje vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat enligt punkt 95 (a) omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering i samma period eller perioder under vilken eller vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar koncernens resultat.

▼M15

VG99BA. Ett företag kan identifiera alla ändringar i kassaflöden eller verkligt värde för en säkrad post i ett säkringsförhållande. Ett företag kan också identifiera enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk). Realvärdet för en köpt option som är ett säkringsinstrument (förutsatt att den har samma huvudsakliga villkor som den identifierade risken), men inte dess tidsvärde, återspeglar en ensidig risk i en säkrad post. Ett företag kan exempelvis identifiera variationer i utfall för framtida kassaflöden på grund av en prisökning för ett prognostiserat råvaruköp. I en sådan situation identifieras endast förluster av kassaflöden som är följden av en ökning av priset över den angivna nivån. Den säkrade risken innefattar inte tidsvärdet för en köpt option eftersom tidsvärdet inte är en del av den prognostiserade transaktionen som påverkar resultatet (punkt 86 (b)).

▼B

Identifiering av finansiella poster som säkrade poster (punkterna 81 och 81A)

VT99C. […] Företaget kan identifiera alla kassaflöden från hela den finansiella tillgången eller den finansiella skulden som den säkrade posten och säkra dem för enbart en viss risk (exempelvis endast för förändringar som är hänförliga till förändringar i LIBOR). Exempelvis, när det gäller en finansiell skuld vars effektiva ränta ligger 100 räntepunkter under LIBOR kan ett företag som den säkrade posten identifiera hela skulden (det vill säga det nominella beloppet plus ränta till LIBOR minus 100 räntepunkter) och säkra förändringen i verkligt värde eller kassaflödena från hela denna skuld som är hänförlig till förändringar i LIBOR. Företaget kan också välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivning i punkt VT100.

VT99D. Dessutom, om ett fastförräntat finansiellt instrument säkras en viss tid efter dess uppkomst och räntorna har förändrats under tiden, kan företaget identifiera en del som motsvarar referensräntan […]. Ponera exempelvis att ett företag ger ut en fastförräntad finansiell tillgång

▼B

om 100 VE som har en effektiv ränta om 6 procent vid en tidpunkt när LIBOR är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång en tid senare när LIBOR stigit till 8 procent och tillgångens verkliga värde har minskat till 90 VE. Företaget beräknar att om det hade förvärvat tillgången det datum när det först identifierar den som den säkrade posten till det verkliga värdet den hade då om 90 VE, skulle den effektiva räntan varit 9,5 procent. […] Företaget kan identifiera en LIBOR-del på 8 procent som består delvis av de avtalsenliga räntebetalningarna och delvis av skillnaden mellan det aktuella verkliga värdet (det vill säga 90 VE) och det belopp som ska betalas tillbaka vid förfall (det vill säga 100 VE).

▼M15

VG99E. Punkt 81 tillåter ett företag att identifiera något annat än ett finansiellt instruments hela förändring i verkligt värde eller variationer i kassaflödena för ett finansiellt instrument. Exempel:

a) Ett finansiellt instruments samtliga kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöde eller verkligt värde hänförliga till vissa (men inte alla) risker.

b) Vissa (men inte alla) av ett finansiellt instruments kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöden eller verkligt värde hänförliga till alla eller bara vissa risker (det vill säga en ”andel” av det finansiella instrumentets kassaflöden kan identifieras för ändringar hänförliga till alla eller enbart vissa risker).

VG99F. För att vara berättigad för säkringsredovisning måste de identifierade riskerna och andelarna vara separat identifierbara delar av det finansiella instrumentet. Vidare måste förändringar, som uppkommer från förändringar i de identifierade riskerna och andelarna, i kassaflöden eller verkligt värde av hela det finansiella instrumentet kunna värderas på ett tillförlitligt sätt. Exempel:

a) För ett fastförräntat finansiellt instrument som är säkrat mot ändringar i verkligt värde hänförliga till ändringar i en riskfri ränta eller en referensränta, betraktas den riskfria räntan eller referensräntan vanligen som både en del av det finansiella instrumentet som går att identifiera separat och som går att mäta på ett tillförlitligt sätt.

b) Inflation går inte att identifiera separat eller mäta på ett tillförlitligt sätt och kan inte identifieras som en risk eller en andel av ett finansiellt instrument såvida inte kraven i (c) är uppfyllda.

c) En avtalsenligt angiven inflationsandel av kassaflödena för en redovisad obligation som är knuten till inflationen (förutsatt att det inte finns något krav på att separat redovisa ett inbäddat derivat) går att identifiera separat och kan mätas på ett tillförlitligt sätt så länge instrumentets övriga kassaflöden inte påverkas av inflationsandelen.

▼B

Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster (punkt 82)

VT100. Ändringar i pris på en del av eller komponent i av en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld har inte normalt en förutsägbar, separat mätbar effekt på postens pris, som är jämförbar med effekten av exempelvis förändrade marknadsräntor eller obligationskurser. Därmed är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld en säkrad post

▼B

endast i sin helhet eller för valutarisk. Om det finns en skillnad mellan villkoren för säkringsinstrumenten och den säkrade posten (såsom för en säkring av det prognostiserade köpet av brasilianskt kaffe genom att använda ett terminskontrakt för att köpa colombianskt kaffe på i övrigt likartade villkor) kan säkringsförhållandet ändå uppfylla villkoren för ett säkringsförhållande förutsatt att alla villkor i punkt 88 uppfylls, inklusive det att säkringen förväntas vara mycket effektiv. För detta ändamål kan beloppet för säkringsinstrumentet vara större eller mindre än det för den säkrade posten om detta förbättrar effektiviteten i säkringsförhållandet. Exempelvis skulle en regressionsanalys kunna utföras för att visa på ett statistiskt samband mellan den säkrade posten (exempelvis en transaktion i brasilianskt kaffe) och säkringsinstrumentet (exempelvis en transaktion i colombianskt kaffe). Om det finns ett giltigt statistiskt samband mellan de två variablerna (det vill säga mellan enhetspriserna för brasilianskt kaffe och colombianskt kaffe), kan regressionslinjens lutning användas för att ta fram den säkringskvot som kommer att maximera den förväntade effektiviteten. Om exempelvis regressionslinjens lutning är 1,02 maximerar en säkringskvot baserad på 0,98 enheter säkrade poster på 1,00 mängd av säkringsinstrumentet den förväntade effektiviteten. Säkringsförhållandet kan emellertid leda till ineffektivitet som redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ under säkringsförhållandets löptid.

Identifiering av grupper av poster som säkrade poster (punkterna 83 och 84)

VT101. En säkring av en total nettoposition (exempelvis nettot av alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för en viss säkrad post, uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning. Dock kan nästan samma effekt på ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ av säkringsredovisning för denna typ av säkringsförhållande uppnås genom att identifiera som den säkrade posten del av de underliggande posterna. Exempelvis kan en bank ha tillgångar om 100 VE och skulder om 90 VE där risker och villkor är av likartad karaktär och säkra nettoexponeringen om 10 VE. Banken kan då identifiera 10 VE av dessa tillgångar som den säkrade posten. Denna identifiering kan användas om sådana tillgångar och skulder är fastförräntade instrument, i vilket fall det är en säkring av verkligt värde eller om de är instrument med rörlig ränta, i vilket fall det är en kassaflödessäkring. På motsvarande sätt kan ett företag ha ett bindande åtagande att göra ett köp i utländsk valuta om 100 VE och ett bindande åtagande att sälja i den utländska valutan om 90 VE. Företaget kan då säkra nettoexponeringen om 10 VE genom att köpa ett derivat och identifiera det som ett säkringsinstrument som är hänförligt till 10 VE av det bindande köpåtagandet om 100 VE.

Säkringsredovisning (punkterna 85–102)

VT102. Ett exempel på en säkring av verkligt värde är en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde på ett fastförräntat skuldinstrument som följd av ändrade räntesatser. En sådan säkring kan ingås av emittenten eller ►**M5** ägaren ◄.

VT103. Ett exempel på en kassaflödessäkring är användandet av en swap för att byta lån med rörlig ränta till lån med fast ränta (det vill säga en säkring av en framtida transaktion där de framtida kassaflödena som säkras är de framtida räntebetalningarna).

▼B

VT104. En säkring av ett bindande åtagande (exempelvis en säkring av den förändring i bränslepris som är hänförlig till ett oredovisat avtalsenligt åtagande av ett elföretag att köpa bränsle till ett fast pris) är en säkring av en exponering för en förändring i verkligt värde. Alltså är en sådan säkring en säkring av verkligt värde. Enligt punkt 87 kan emellertid en säkring av en valutarisk för ett bindande åtagande som alternativ redovisas som en kassaflödessäkring.

Bedömning av säkringens effektivitet

VT105. En säkring betraktas som mycket effektiv endast om bägge de följande villkoren är uppfyllda:

a) När säkringen ingås och under efterföljande perioder förväntas säkringen vara mycket effektiv när det gäller att resultera i motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken under den period för vilken säkringen är identifierad. En sådan förväntan kan visas på olika sätt, inklusive en jämförelse av tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade post som är hänförliga till den säkrade risken med tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för säkringsinstrumentet, eller genom att visa på ett starkt statistiskt samband mellan det verkliga värdet eller kassaflöden för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet. Företaget kan välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivning i punkt VT100.

b) De faktiska resultaten av säkringen ligger inom intervallet 80–125 procent. Om exempelvis faktiska resultat var sådana att förlusten på säkringsinstrumentet är 120 VE och vinsten på kontantinstrumenten 100 VE kan effektiviteten beräknas som 120/100, vilket är 120 procent eller som 100/120, som är 83 procent. I detta exempel, under antagande att säkringen uppfyller villkoren i (a) skulle företaget sluta sig till att säkringen varit mycket effektiv.

VT106. Effektiviteten bedöms, som minimum, per den tidpunkt företaget upprättar årsbokslut eller delårsrapport.

VT107. Standarden anger inte någon viss metod för bedömning av säkringens effektivitet. Den metod företaget väljer för bedömning av säkringens effektivitet beror på företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis om företagets riskhanteringsstrategi är att justera beloppet för säkringsinstrumentet återkommande för att återspegla förändringar i den säkrade positionen, behöver företaget visa att säkringen förväntas vara mycket effektiv endast för perioden fram till dess att beloppet för säkringsinstrumentet justeras nästa gång. I vissa fall använder ett företag olika metoder för olika typer av säkringar. Ett företags dokumentation av säkringsstrategin inkluderar företagets metoder för bedömning av effektivitet. Dessa metoder kommer att ange huruvida bedömningen inbegriper samtliga vinster och förluster på ett säkringsinstrument eller om instrumentets tidsvärde är undantaget.

VT107A. […].

▼B

VT108. Om de huvudsakliga villkoren för säkringsinstrumentet och säkrad tillgång, skuld, bindande åtagande eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner är likadana, kan förändringarna i verkligt värde och kassaflöden som är hänförliga till den risk som säkras förväntas motverka varandra i sin helhet, både när säkringen ingås och efteråt. En ränteswap, exempelvis, kan förväntas vara en effektiv säkring om de nominella beloppen, löptid, räntejusteringstidpunkter, datum för räntebetalningar och betalningar av nominella belopp samt grunden för ränteberäkningar är samma för säkringsinstrumentet och den säkrade posten. Dessutom kan en säkring av ett mycket sannolikt prognostiserat förvärv av en råvara med terminskontrakt förväntas vara mycket effektiv om

a) terminskontraktet avser köp av samma mängd av samma råvara per samma tidpunkt och plats som det säkrade prognostiserade köpet,

b) terminskontraktets verkliga värde vid avtalets ingående är noll, och

c) antingen förändringen i rabatten eller premien på terminskontraktet undantas från bedömningen av effektivitet och redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ eller om förändringen i förväntade kassaflöden på den mycket sannolika prognostiserade transaktionen baseras på råvarans terminspris.

VT109. Ibland uppväger säkringsinstrumentet endast en del av den säkrade risken. Exempelvis skulle en säkring inte vara helt och hållet effektiv om säkringsinstrumentet och den säkrade posten är uttryckta i olika valutor som inte rör sig lika. Dessutom skulle en säkring med derivat av en ränterisk inte vara helt och hållet effektiv om delar av förändringen i verkligt värde för derivatet beror på motpartens kreditrisk.

VT110. För att säkringen ska uppfylla villkoren för särskild säkringsredovisning, måste säkringen vara kopplad till en viss angiven och identifierad risk och inte enbart till övergripande affärsrisker för företaget och den måste ytterst påverka företagets resultat. En säkring av risken för inkurans av en fysisk tillgång eller risken för att expropriation vidtas av en regering uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning – effektiviteten kan inte mätas i och med att dessa risker inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

▼M15

VG110A. Punkt 74 (a) tillåter ett företag att skilja ett optionsavtals realvärde och tidsvärde åt och identifiera enbart ändringen i optionens realvärde som säkringsinstrument. En sådan identifiering kan leda till ett säkringsförhållande som är fullständigt effektivt i att uppnå motverkande förändringar i kassaflöden hänförliga till en säkrad ensidig risk för en prognostiserad transaktion, om de huvudsakliga villkoren för den prognostiserade transaktionen och säkringsinstrumentet är desamma.

▼M15

VG110B. Om ett företag identifierar en köpt option i sin helhet som säkringsinstrumentet för en ensidig risk som uppstår på grund av en prognostiserad transaktion är säkringsförhållandet inte fullständigt effektivt. Detta beror på att den premie som betalats för optionen innefattar tidsvärde och, vilket anges i punkt VT99BA, en identifierad ensidig risk innefattar inte en options tidsvärde. I den situationen blir det därför ingen motverkan mellan de kassaflöden som är hänförliga till den erlagda optionspremiens tidsvärde och den identifierade säkrade risken.

▼B

VT111. När det gäller ränterisk kan säkringens effektivitet bedömas genom att upprätta en löptidsanalys för finansiella tillgångar och finansiella skulder som visar ränteexponeringen netto för varje period, förutsatt att nettoexponeringen är hänförlig till en viss tillgång eller skuld (eller en viss grupp av tillgångar eller skulder eller en viss andel av dem) som ger upphov till nettoexponeringen och säkringens effektivitet bedöms mot denna tillgång eller skuld.

VT112. Vid bedömningen av säkringens effektivitet beaktar företaget normalt pengars tidsvärde. Den fasta räntan på en säkrad post behöver inte exakt matcha den fasta räntan på en swap som är identifierad som en säkring av verkligt värde. Inte heller behöver den rörliga räntan på en räntebärande tillgång eller skuld vara samma som den rörliga räntan på en swap som är identifierad som en kassaflödessäkring. En swaps verkliga värde härrör från dess nettoregleringar. De fasta och rörliga räntorna på en swap kan ändras utan att påverka nettoregleringen om båda ändras med samma belopp.

VT113. Om ett företag inte uppfyller kriterierna för säkringens effektivitet, upphör företaget med säkringsredovisningen från den sista tidpunkt när det gick att visa säkringens effektivitet. Om företaget identifierar den händelse eller förändrade omständigheter som var orsak till att säkringsförhållandet inte uppfyllde effektivitetskriterierna, och visar att säkringen var effektiv tills dess denna händelse eller de förändrade omständigheterna inträffade, upphör företaget emellertid med säkringsredovisning från tidpunkten för denna händelse eller förändrade omständigheter.

Säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk

VT114. När det gäller en säkring av verkligt värde för en ränterisk hänförlig till en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder, skulle ett företag uppfylla kraven i denna standard om det följer de tillvägagångssätt som återges i (a)–(i) och i punkterna VT115–VT132 nedan.

a) Som del av riskhanteringsprocessen identifierar företaget en portfölj med poster vars ränterisk det vill säkra. Portföljen kan bestå av endast tillgångar, endast skulder eller av både tillgångar och skulder. Företaget kan identifiera två eller fler portföljer (exempelvis kan företaget gruppera sina tillgångar i kategorin tillgångar som kan säljas i en separat portfölj), i vilket fall det tillämpar vägledningen nedan på varje portfölj separat.

▼B

b) Företaget gör en analys och delar in portföljen i räntejusteringsperioder baserat på förväntade, och inte avtalade, räntejusteringstidpunkter. Denna analys kan utföras på olika sätt, inklusive att hänföra kassaflöden till perioder i vilka de väntas inträffa, eller hänföra kapitalbelopp till alla perioder fram till dess nästa räntejustering förväntas inträffa.

c) Baserat på denna analys beslutar företaget vilket belopp det vill säkra. Företaget identifierar som den säkrade posten ett belopp avseende tillgångar eller skulder (men inte ett nettobelopp) i den identifierade portföljen motsvarande det belopp det vill identifiera som säkrat. […]

d) Företaget identifierar den ränterisk det säkrar. Denna risk skulle kunna vara en andel av ränterisken i var och en av posterna i den säkrade positionen, såsom en referensränta (exempelvis LIBOR).

e) Företaget identifierar ett eller flera säkringsinstrument för varje räntejusteringsperiod.

f) Företaget använder identifieringarna i (c)–(e) ovan vid bedömning vid säkringens ingående och efterföljande perioder av huruvida säkringen förväntas vara mycket effektiv under den period för vilken säkringen är identifierad.

g) Med regelbundna intervall värderar företaget förändringen i verkligt värde för den säkrade posten (definierad i (c)) som är hänförlig till den säkrade risken (definierad i (d)), […].. Förutsatt att säkringen fastställs som att den faktiskt har varit mycket effektiv när den bedömdes med företagets dokumenterade metod för bedömning av effektivitet, redovisar företaget förändringen i verkligt värde för den säkrade posten som en vinst eller förlust i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ och i en eller två poster i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ enligt beskrivning i punkt 89A. Förändringen i verkligt värde behöver inte fördelas på enskilda tillgångar eller skulder.

h) Företaget värderar förändringen i verkligt värde för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten (definierat i (e)) och redovisar den som en vinst eller förlust i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄. Det verkliga värdet för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten redovisas som en tillgång eller skuld i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

i) Effektivitet ([1]) redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ som skillnaden mellan förändringen i verkligt värde enligt (g) och den enligt (h).

VT115. Denna metod beskrivs utförligare nedan. Metoden ska tillämpas endast på en säkring av verkligt värde avseende den ränterisk som finns i en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder.

VT116. Den portfölj som identifieras i punkt VT114 (a) kan innehålla tillgångar och skulder. Alternativt kan det vara en portfölj med bara tillgångar eller bara skulder. Portföljen används för att fastställa det belopp avseende tillgångar eller skulder som företaget vill säkra. Portföljen i sig identifieras emellertid inte som den säkrade posten.

([1]) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼B

VT117. Vid tillämpning av punkt VT114 (b) fastställer företaget den förväntade räntejusteringstidpunkten för en post som den tidigare av de tidpunkter när denna post väntas förfalla eller räntejusteras till marknadsräntor. De förväntade räntejusteringstidpunkterna uppskattas när säkringen ingås och under säkringens löptid, baserat på betalningshistorik och annan tillgänglig information, inklusive information och förväntningar rörande andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period, räntesatser och samspelet mellan dem. Företag som inte har någon företagsspecifik betalningshistorik eller otillräcklig betalningshistorik använder en jämförelsegrupps betalningshistorik för jämförbara finansiella instrument. Dessa uppskattningar granskas med jämna intervall och uppdateras baserat på nya erfarenheter. När det gäller en fastförräntad post som kan betalas i förtid är förväntad räntejusteringstidpunkt den tidpunkt vid vilken posten väntas bli betald såvida den inte räntejusteras till marknadsräntor vid en tidigare tidpunkt. För en grupp med likartade poster kan uppdelningen i perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter ta formen av fördelning av en procentuell andel av gruppen, i stället för enskilda poster, på varje period. Ett företag kan tillämpa andra metoder för sådana fördelningsändamål. Exempelvis kan det använda en multiplikator för andel låntagare som betalar sina lån i förtid under viss period för att fördela amorterande lån på perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter. Metoden för en sådan fördelning ska emellertid vara förenlig med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

VT118. Som exempel på definieringen i punkt VT114 (c), om i en viss räntejusteringsperiod ett företag uppskattar att det har fastförräntade tillgångar för 100 VE och fastförräntade skulder för 80 VE och beslutar att säkra hela nettopositionen om 20 VE, definierar det som säkrad post tillgångar för ett belopp om 20 VE (en andel av tillgångarna) ([1]). Identifieringen uttrycks som ett ”belopp i en valuta” (exempelvis belopp i dollar, euro, pund eller rand) och inte som enskilda tillgångar. Därav följer att alla tillgångar (eller skulder) från vilka det säkrade beloppet tas – det vill säga hela beloppet om 100 VE för tillgångarna i ovanstående exempel – måste vara poster vars verkliga värde förändras vid förändringar i den ränta som säkras[…].

VT119. Företaget följer också de andra kraven på identifiering och dokumentation som återfinns i punkt 88 (a). För en portföljsäkring av ränterisk, anger denna identifiering och dokumentation företagets principer avseende alla de variabler som används för att identifiera det belopp som säkras och hur effektivitet mäts, inklusive följande

a) vilka tillgångar och skulder som ska innefattas i portföljsäkringen och den grund som används för att ta bort dem från portföljen.

b) hur företaget uppskattar räntejusteringstidpunkter, inklusive vilka ränteantaganden som ligger bakom uppskattningar av andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period och grunden för att ändra dessa uppskattningar. Samma metod används vid både de första uppskattningar som görs per den tidpunkt en tillgång eller skuld innefattas i den säkrade portföljen och för senare ändringar av dessa uppskattningar.

([1]) Standarden tillåter ett företag att identifiera valfritt belopp för tillgängliga tillgångar eller skulder som uppfyller kraven, det vill säga i detta exempel valfritt belopp för tillgångarna mellan 0 VE och 100 VE.

▼B

c) antal och längd för räntejusteringsperioderna.

d) hur ofta företaget kommer att pröva effektivitet […].

e) den metod som används av företaget för att fastställa det belopp av tillgångar och skulder som identifieras som den säkrade posten […].

f) […]. huruvida företaget kommer att pröva effektivitet för varje räntejusteringsperiod enskilt, för alla räntejusteringsperioder sammantaget eller genom att använda en kombination av dessa.

De riktlinjer som anges i identifiering och dokumentation av säkringsförhållandet ska vara förenliga med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål. Förändringar av dessa riktlinjer ska inte ske godtyckligt. De ska motiveras baserat på förändrade marknadsförutsättningar och andra faktorer och grundas på och vara i överensstämmelse med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

VT120. Det säkringsinstrument som punkt VT 114 (e) hänvisar till kan vara ett enskilt derivat eller en portfölj med derivat vilka samtliga innehåller exponering för den säkrade ränterisk som identifieras i punkt VT 114 (d) (exempelvis en portfölj med ränteswappar som alla innehåller exponering för LIBOR). En sådan derivatportfölj kan innehålla riskpositioner som motverkar varandra. Dock kan den inte innehålla utfärdade optioner eller utfärdade nettooptioner, eftersom standarden ([1]) inte tillåter att sådana optioner identifieras som säkringsinstrument (förutom när en utfärdad option identifieras som en säkring av en köpt option). Om säkringsinstrumentet säkrar det belopp som identifieras i punkt VT114 (c) för mer än en räntejusteringsperiod, fördelas det på alla de perioder som det säkrar. Dock måste hela säkringsinstrumentet fördelas på dessa räntejusteringsperioder eftersom standarden ([2]) inte tillåter att ett säkringsförhållande identifieras för endast en del av den period under vilket ett säkringsinstrument är utestående.

VT121. När ett företag värderar förändringen i det verkliga värdet för en post som kan betalas i förtid i enlighet med punkt VT114 (g) påverkar en ränteändring det verkliga värdet för den post som kan betalas i förtid på två sätt: det påverkar det verkliga värdet för de avtalsenliga kassaflödena och det verkliga värdet för rättigheten att betala i förtid som finns i en post som kan betalas i förtid. Punkt 81 i standarden tillåter ett företag att identifiera en andel av en finansiell tillgång eller finansiell skuld, med en gemensam riskexponering, som den säkrade posten, förutsatt att effektiviteten kan mätas. […].

VT122. Standarden anger inte de tekniker som används för att fastställa det belopp punkt VT114 (g) hänvisar till, nämligen den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken. […]. Det är inte lämpligt att göra ett antagande att förändringar i det verkliga värdet för den säkrade posten motsvarar förändringar i värdet för säkringsinstrumentet.

([1]) Se punkterna 77 och VT94.
([2]) Se punkt 75.

▼B

VT123. Punkt 89A kräver att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en tillgång, redovisas förändringen i tillgångens värde som en separat tillgångspost. Omvänt gäller att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en skuld, redovisas förändringen i skuldens värde som en separat skuldpost. Dessa är de separata poster som punkt VT114 (g) hänvisar till. Särskild fördelning på enskilda tillgångar (eller skulder) krävs inte.

VT124. I punkt VT114 (i) påpekas att ineffektivitet uppkommer till den del den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken avviker från förändringen i det verkliga värdet för säkringsderivatet. En sådan avvikelse kan ha flera orsaker, inklusive

a) […],

b) poster i den säkrade portföljen skrivs ned eller tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄,

c) betalningstidpunkterna för säkringsinstrumentet och den säkrade posten är olika, och

d) andra orsaker […].

Sådan ineffektivitet ([1]) ska identifieras och redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄.

VT125. I allmänhet kommer säkringens effektivitet att förbättras

a) om företaget hänför poster med olika egenskaper vad gäller förtida betalning på ett sätt som beaktar olikheterna i beteende vad gäller förtida lånebetalningar.

b) när antalet poster i portföljen är större. När det endast finns några poster i portföljen är relativt stor ineffektivitet trolig om en av posterna blir betald i förtid tidigare eller senare än väntat. Omvänt gäller att när portföljen innehåller många poster, kan förväntningar om förtida lånebetalningar prognostiseras mer tillförlitligt.

c) när de använda räntejusteringsperioderna är kortare (exempelvis en månad till skillnad från tre månader). Kortare räntejusteringsperioder minskar effekten av bristande matchning mellan räntejusterings- och betalningstidpunkter (inom räntejusteringsperioden) för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet.

d) ju oftare beloppet för säkringsinstrumentet justeras i syfte att återspegla förändringar i den säkrade posten (exempelvis på grund av förändrade förväntningar avseende förtida lånebetalningar).

VT126. Ett företag prövar återkommande effektiviteten. […]

([1]) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼B

VT127. Vid mätning av effektivitet skiljer företaget mellan ändringar av de uppskattade räntejusteringstidpunkterna för befintliga tillgångar (eller skulder) från uppkomsten av nya tillgångar (eller skulder). Endast de förra ger upphov till ineffektivitet. […].När ineffektivitet har redovisats enligt vad som anges ovan, gör företaget en ny uppskattning av de sammanlagda tillgångarna (eller skulderna) för varje räntejusteringsperiod, inklusive nya tillgångar (eller skulder) som har uppkommit sedan företaget senast prövade effektiviteten, och identifierar ett nytt belopp som den säkrade posten och en ny procentuell andel som den säkrade procentuella andelen. […]

VT128. I vissa fall kan poster som ursprungligen hänfördes till en räntejusteringsperiod ha tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av förtida lånebetalningar som inträffade tidigare än väntat, nedskrivningar på grund av värdeminskning eller försäljning. När detta händer ska det belopp avseende förändringen i verkligt värde som innefattas i den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till och som är hänförlig till den post som är borttagen från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och innefattas i den vinst eller förlust som blir följden av att posten tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. För detta ändamål är det nödvändigt att veta till vilken räntejusteringsperiod (-perioder) i vilken den post som tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ var hänförd, eftersom detta bestämmer den räntejusteringsperiod (-perioder) från vilken den ska tas bort och därmed det belopp som ska tas bort från den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till. När en post tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och det går att fastställa i vilken period den innefattades i den, tas den bort från den perioden. Om detta inte går, tas den bort från den tidigaste perioden om borttagandet från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ ledde till förtida lånebetalningar till belopp som var högre än väntat, eller fördelas på alla perioder som innehöll den borttagna posten på en systematisk och rationell grund om posten såldes eller skrevs ned.

VT129. Dessutom redovisas belopp hänförliga till en viss period, som inte har tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när perioden löper ut, i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ per den tidpunkten (se punkt 89A). […]

VT130. […]

VT131. Om det säkrade beloppet för en räntejusteringsperiod minskar utan att de hänförliga tillgångarna (eller skulderna) tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, ska det belopp som innefattas i den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till och som är hänförligt till minskningen skrivas av i enlighet med punkt 92.

VT132. Ett företag kan vilja tillämpa den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 på en portföljsäkring som tidigare har redovisats som en kassaflödessäkring i enlighet med IAS 39. Ett sådant företag häver den tidigare identifieringen av en kassaflödessäkring i enlighet med punkt 101 (d) och tillämpar bestämmelserna i den punkten. Det omidentifierar säkringen till en säkring av verkligt värde och tillämpar den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 framåtriktat på efterföljande redovisningsperioder.

▼B

ÖVERGÅNG (punkterna 103–108b)

VT133. Ett företag kan ha identifierat en prognostiserad koncernintern transaktion som en säkrad post vid början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller i syfte att justera jämförande information, början av en tidigare jämförelseperiod) i en säkring som skulle uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enlighet med denna standard (enligt ändring genom sista meningen i punkt 80). Ett sådant företag kan utnyttja denna identifiering för att tillämpa säkringsredovisning i koncernredovisningen från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller början av en tidigare jämförelseperiod). Ett sådant företag ska även följa punkterna VT99A och VT99B från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. I enlighet med punkt 108B behöver emellertid inte punkt VT99B tillämpas på jämförande information för tidigare perioder.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 40

Förvaltningsfastigheter

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur förvaltningsfastigheter ska behandlas i redovisningen samt vilka upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.

3. Standarden tillämpas, bland annat, vid värderingen i en leasetagares finansiella rapporter av en andel i en fastighet som innehas genom ett avtal som redovisas som ett finansiellt leasingavtal samt vid värderingen i en leasegivares finansiella rapporter när leasingavtalet klassificerats som ett operationellt leasingavtal. Standarden behandlar inte andra frågor i IAS 17, *Leasingavtal*, som exempelvis

   a) klassificering av ett leasingavtal som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal,

   b) redovisning av leasingintäkter avseende förvaltningsfastigheter (se även IAS 18, *Intäkter*),

   c) värderingen av andelar i fastigheter i de finansiella rapporterna för en leasetagare när leasingavtalet redovisas som ett operationellt leasingavtal,

   d) värderingen av nettoinvesteringen i de finansiella rapporterna för en leasegivare när leasingavtalet klassificerats som finansiellt,

   e) redovisning av sale and leaseback-avtal, och

   f) vilken information som ska lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.

4. Denna standard ska inte tillämpas på

   a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruk (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*), och

   b) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och gasfyndigheter samt andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

DEFINITIONER

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

   Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

   Anskaffningsvärde är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

   Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

▼B

Förvaltningsfastigheter är fastigheter (mark eller en byggnad – eller del av en byggnad – eller båda) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för

a) användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål, eller

b) försäljning i den löpande verksamheten.

Rörelsefastigheter är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare om leasingavtalet klassificerats som ett finansiellt leasingavtal) för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller för administrativa ändamål.

6. En andel i en fastighet som innehas av en leasingtagare genom ett operationellt leasingavtal kan klassificeras och redovisas som en förvaltningsfastighet endast om denna andel i övrigt omfattas av definitionen av en förvaltningsfastighet och leasetagaren använder verkligt värde enligt punkterna 33–55 för den redovisade tillgången. Detta klassificeringsalternativ kan användas för varje enskild fastighet. Men när detta alternativ har valts för en sådan andel i en fastighet, som innehas genom ett operationellt leasingavtal, ska alla andelar som klassificeras som förvaltningsfastigheter redovisas med tillämpning av verkligt värde. När detta alternativ väljs, omfattas alla andelar med denna klassificering av upplysningskraven i punkterna 74–78.

7. Förvaltningsfastigheter innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster (eller för administrativa ändamål) ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, ska tillämpas på rörelsefastigheter.

8. Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:

a) Mark som innehas snarare för att ge en långsiktig värdestegring än för en snar försäljning i den löpande verksamheten.

b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd användning. (Om företaget inte har bestämt att det ska utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning i den löpande verksamheten, anses marken innehas för att ge en långsiktig värdestegring).

c) Byggnader som ägs av företaget (eller som innehas av företaget genom ett finansiellt leasingavtal) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.

d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.

▼M8

e) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter.

▼B

9. Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter och som därför inte omfattas av denna standard:

a) Fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten eller som är under byggnation eller exploatering för att säljas på det sättet (se IAS 2, *Varulager*), exempelvis fastigheter som köpts in uteslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att exploateras och säljas vidare.

b) Fastigheter som bebyggs eller exploateras åt tredje part (se IAS 11, *Entreprenadavtal*).

c) Rörelsefastigheter (se IAS 16), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.

▼M8

_____

▼B

e) Fastigheter som leasas ut till annat företag genom ett finansiellt leasingavtal.

10. Vissa fastigheter består av en del som innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring och en annan del som innehas för att användas i produktionen eller tillhandahållandet av varor och tjänster eller för administrativa ändamål. Om delarna kan säljas var för sig (eller leasas ut separat enligt finansiella leasingavtal), redovisas delarna var för sig. Om delarna inte kan säljas var för sig, utgör fastigheten en förvaltningsfastighet endast om en obetydlig del utnyttjas i produktionen eller för tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa syften.

11. I vissa fall förekommer att ett företag erbjuder andra tjänster åt dem som utnyttjar företagets fastigheter. Ett företag behandlar en sådan fastighet som en förvaltningsfastighet om tjänsterna svarar för en obetydlig del av det totala avtalet. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder hyresgästerna övervakning och löpande underhåll.

12. I andra fall kan tjänsterna utgöra en betydande del av kontraktet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en betydande del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.

13. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så betydande att en fastighet inte utgör en förvaltningsfastighet. Exempelvis kan ägaren av en hotellfastighet ibland överlåta till tredje part att utföra vissa tjänster. Villkoren för sådana avtal kan skilja sig väsentligt åt. Ett ytterlighetsfall är att ägaren, i praktiken, bara är en passiv investerare. Ett annat ytterlighetsfall är när ägaren bara överlåtit rutinuppgifter och själv står för en betydande del av de risker som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.

14. Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en fråga om bedömning. Ett företag måste utveckla kriterier så att det kan göra den bedömningen på ett konsekvent sätt i enlighet med definitionerna på en förvaltningsfastighet och vägledningen i punkterna 7–13. Enligt punkt 75 (c) ska ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.

▼B

15. Det förekommer att ett företag äger fastigheter som hyrs ut till, och utnyttjas av, moderföretaget eller ett annat dotterföretag. En sådan fastighet utgör inte en förvaltningsfastighet i koncernredovisningen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 5 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

REDOVISNING

16. En förvaltningsfastighet ska redovisas som tillgång endast när

a) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma företaget till del, och

b) anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

17. Enligt denna redovisningsprincip utvärderar ett företag samtliga utgifter för sina förvaltningsfastigheter när de uppkommer. Dessa utgifter innefattar initiala utgifter som uppstod vid förvärvet av en förvaltningsfastighet och efterföljande utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla en fastighet.

18. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16, ska utgifter för löpande underhåll av en förvaltningsfastighet inte läggas till förvaltningsfastighetens redovisade värde. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll avser i första hand arbetstid och förbrukningsartiklar men kan också innefatta utgifter för utbyte av mindre delar. Syftet med utgifter av detta slag beskrivs ofta som ”reparation och underhåll”.

19. Delar av förvaltningsfastigheter kan ha anskaffats genom att delar av fastigheten har bytts ut. Exempelvis kan de ursprungliga innerväggarna ha ersatts med nya väggar. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16 ska ett företag redovisa utgifter för byte av en del av en befintlig förvaltningsfastighet som en del av fastighetens redovisade värde vid tidpunkten då utgiften uppkommer under förutsättning att kriterierna för tillgångsredovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som ersätts med nya upphör att redovisas som en del av fastighetens redovisade värde enligt de villkor och förutsättningar för borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ som återfinns i denna standard.

VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

20. En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet.

21. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförbara till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförbara till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, stämpelskatter och andra transaktionskostnader.

▼M8

_____

▼B

23. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte

a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att fastigheten ska kunna utnyttjas på det sätt som företagsledningen avsett),

▼B

b) förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten hyrts ut i planerad omfattning, eller

c) övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.

24. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.

25. Det initiala anskaffningsvärdet för en andel i en fastighet som innehas genom ett leasingavtal och klassificeras som en förvaltningsfastighet ska vara detsamma som för ett finansiellt leasingavtal enligt punkt 20 i IAS 17, det vill säga att tillgången ska redovisas till det lägsta av fastighetens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Ett motsvarande belopp ska redovisas som skuld i enlighet med samma punkt.

26. Eventuell premie som betalats för ett leasingavtal behandlas i det här fallet som del av minimileaseavgiften, och inkluderas därför i tillgångens anskaffningsvärde, men ingår inte i skulden. Om en andel i en fastighet som innehas genom ett leasingavtal klassificeras som en förvaltningsfastighet, är den post som redovisas till verkligt värde den andelen och inte den underliggande fastigheten. Vägledning om hur verkligt värde fastställs för en andel i en fastighet återfinns i punkterna 33–52 som behandlar verkligt värde. Vägledningen är också relevant när verkligt värde ska fastställas, i det fall verkligt värde används som anskaffningsvärde vid det första redovisningstillfället.

27. En eller flera förvaltningsfastigheter kan förvärvas i utbyte mot en eller flera icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion hänvisar till ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan men den tillämpas också på alla byten som beskrivs i föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan förvaltningsfastighet beräknas till verkligt värde såvida inte (a) bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) varken det verkliga värdet på den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte går att beräkna på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

28. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd

a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

▼B

29. Det verkliga värdet för en tillgång för vilken det inte finns några jämförbara marknadstransaktioner kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga uppskattningar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid uppskattningen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet för antingen den tillgång som erhålls eller den som lämnas i utbyte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i utbyte som anskaffningsvärde såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls är mer tillförlitligt.

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

Redovisningsprincip

30. Förutom de undantag som nämns i punkterna 32A och 34, ska ett företag som redovisningsprincip välja antingen att använda verkligt värde i enlighet med punkterna 33–55 eller att använda anskaffningsvärde som i punkt 56 och ska tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.

▼M8

31. Enligt IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ska en frivillig förändring av redovisningsprincipen bara göras när förändringen leder till att de finansiella rapporterna innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer relevant bild.

▼B

32. Denna standard kräver att alla företag ska fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheterna antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmuntras att, men måste inte, basera förvaltningsfastigheternas verkliga värde på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt.

32A. Ett företag kan

a) välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla förvaltningsfastigheter vilka svarar mot skulder som ger en avkastning som är direkt knuten till det verkliga värdet på, eller avkastning från, angivna tillgångar, inklusive den förvaltningsfastigheten, och

b) välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla andra förvaltningsfastigheter, oberoende av det val som gjorts i (a).

32B. Vissa försäkringsgivare och andra företag driver en intern fastighetsfond som ger ut nominella andelar, där vissa andelar innehas av investerare i hänförliga avtal och andra innehas av företaget. Punkt 32A tillåter inte att ett företag värderar fastigheter som innehas av fonden delvis till verkligt värde och delvis till anskaffningsvärde.

▼B

32C. Om ett företag väljer olika metoder för de två kategorierna som beskrivs i punkt 32A, ska försäljning av förvaltningsfastigheter mellan grupper av tillgångar som värderas med hjälp av olika metoder redovisas till verkligt värde och den ackumulerade förändringen i verkligt värde ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Om en förvaltningsfastighet säljs från en grupp där metoden med verkligt värde används till en grupp där anskaffningsvärde används, blir alltså fastighetens verkliga värde vid försäljningsdatum dess antagna anskaffningsvärde.

Verkligt värde

33. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer att redovisa förvaltningsfastigheten till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till deras verkliga värde, förutom i de fall som beskrivs i punkt 53.

34. När en andel i en fastighet som innehas av en leasingtagare genom ett operationellt leasingavtal klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med punkt 6, får inte punkt 30 tillämpas. I dessa fall ska värdering till verkligt värde ske.

35. En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring i en förvaltningsfastighets verkliga värde ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för den period i vilken vinsten eller förlusten uppkommer.

36. Förvaltningsfastighetens verkliga värde är det pris till vilket fastigheten skulle kunna säljas i en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs (se punkt 5). Verkligt värde får inte påverkas av särskilda villkor och omständigheter såsom en ovanlig finansiering, sale and leaseback-avtal eller särskilda villkor som utlovats av personer med anknytning till transaktionen.

37. Ett företag fastställer det verkliga värdet utan avdrag för transaktionskostnader i samband med en avyttring eller utrangering.

38. En förvaltningsfastighets verkliga värde ska återspegla marknadsvillkoren per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

39. Verkligt värde är knutet till en viss tidpunkt. Eftersom marknadsvillkoren kan förändras kan det belopp som redovisas som verkligt värde vara felaktigt eller ej tillämpligt om det uppskattades vid en annan tidpunkt. Definitionen av verkligt värde utgår också från att parterna fullgör sina respektive prestationer samtidigt, utan möjlighet att göra en sådan omförhandling av priset som skulle kunna ske i en transaktion mellan kunniga, intresserade och oberoende parter, om tidpunkterna för tillträde och för genomförande av avtalet skiljer sig åt.

40. Det verkliga värdet återspeglar, bland annat, inkomster från löpande hyresavtal och rimliga antaganden om hur kunniga parter skulle bedöma utvecklingen av nivån på framtida hyresavtal mot bakgrund av rådande förutsättningar. Det återspeglar också, på motsvarande sätt, eventuella utbetalningar (inklusive hyresbetalningar och andra utbetalningar) som kan förväntas avseende fastigheten. Vissa av dessa utbetalningar återspeglas på skuldsidan medan andra är hänförliga till utbetalningar som inte redovisas i de finansiella rapporterna förrän vid en senare tidpunkt (exempelvis periodiska utbetalningar såsom variabla avgifter).

▼B

41. I punkt 25 anges grunden för den första redovisningen av anskaffningsvärdet för en andel i en leasad fastighet. Enligt punkt 33 ska andelen i den leasade fastigheten i tillämpliga fall värderas om till verkligt värde. När det gäller ett leasingavtal som förhandlats fram på marknadsmässiga villkor, ska det verkliga värdet på en andel i en leasad fastighet vid förvärvsdatum, efter avdrag för alla förväntade leaseavgifter (inklusive dem som är hänförliga till redovisade skulder) vara noll. Det verkliga värdet förändras inte oavsett om, i redovisningssyfte, en leasad tillgång och skuld redovisas till verkligt värde eller till nuvärdet av minimileaseavgifterna, i enlighet med punkt 20 i IAS 17. Omvärdering av en leasad tillgång från anskaffningsvärde enligt punkt 25 till verkligt värde enligt punkt 33 ska sålunda inte ge upphov till någon initial vinst eller förlust, såvida inte verkligt värde beräknas vid olika tidpunkter. Detta kan inträffa när företaget väljer att tillämpa värdering till verkligt värde efter det första redovisningstillfället.

42. Definitionen av verkligt värde hänvisar till ”kunniga parter som har ett intresse av att transaktionen genomförs”. I detta sammanhang innebär ”kunniga” att både den intresserade köparen och säljaren är rimligt informerade om den aktuella fastigheten, dess nuvarande och möjliga användningsområde och om marknadsvillkoren ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. En intresserad köpare har ett intresse men är inte tvingad att köpa. En sådan köpare är varken överdrivet angelägen eller beredd att köpa till varje pris. Den antagna köparen skulle inte betala ett högre pris än det pris som skulle krävas på en marknad med kunniga, intresserade köpare och säljare.

43. En intresserad säljare är varken överdrivet angelägen eller tvingad att sälja till varje pris, men är heller inte beredd att avvakta ett högre pris, som inte framstår som realistiskt under de aktuella marknadsförutsättningarna. Den intresserade säljaren är beredd att sälja förvaltningsfastigheten till marknadsvillkor för bästa pris som kan uppnås. Hur den verklige ägaren till fastigheten resonerar saknar betydelse, eftersom bedömningen utgår från att den intresserade säljaren är en hypotetisk ägare (det vill säga en intresserad säljare skulle inte beakta de särskilda skattevillkoren för den verklige ägaren till fastigheten).

44. Definitionen av verkligt värde utgår från att parterna är oberoende av varandra. Innebörden av detta är att parterna inte har en sådan särskild intressegemenskap att ett överenskommet pris framstår som föga karakteristiskt för marknadsförutsättningarna. Transaktionen förutsätts äga rum mellan parter som är oberoende av varandra och som var och en agerar utifrån sina intressen.

45. Det bästa uttrycket för ett verkligt värde erhålls från aktuella priser på en aktiv marknad för likartade fastigheter, med samma läge och i samma skick, och som är föremål för likartade hyresavtal och andra avtal. Ett företag identifierar omsorgsfullt förekommande olikheter beträffande fastighetens karaktär, läge och skick eller i villkoren i hyresavtal och andra avtal som är förknippade med fastigheten.

46. I avsaknad av aktuella priser på en aktiv marknad enligt beskrivningen i punkt 45, beaktar företaget uppgifter av skilda slag, inklusive

a) aktuella priser på en aktiv marknad för fastigheter av annat slag, i annat skick och med annat läge (eller som omfattas av avvikande hyresavtal eller andra avtal), vilka justerats med hänsyn till dessa skillnader,

▼B

b) senaste priser för liknande fastigheter på mindre aktiva marknader efter det att justeringar gjorts för att beakta eventuella förändringar i ekonomiska förutsättningar, som skett sedan de senaste transaktionerna, och

c) nuvärdet av uppskattade framtida betalningsströmmar. Sådana uppskattningar baseras på villkoren i befintliga hyresavtal och andra avtal och (om möjligt) på externa faktorer såsom aktuella marknadshyror för liknande fastigheter med samma läge och i samma skick.Som diskonteringssats används en räntesats som återspeglar marknadens bedömning av osäkerheten i storleken på, och tidpunkten för, framtida betalningar.

47. Informationen från de olika källor som anges i punkten ovan kan i vissa fall leda till skilda bedömningar av en förvaltningsfastighets verkliga värde. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till det mest sannolika värdet inom ett intervall av rimliga värden.

▼M8

48. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en befintlig fastighet blir förvaltningsfastighet på grund av att användningsområdet ändrats) intervallet för rimliga värden är så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora, att en uppgift om ett verkligt värde saknar mening. Detta kan i så fall vara ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte löpande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 53).

▼B

49. Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde såsom det definieras i IAS 36, *Nedskrivningar*. Verkligt värde återspeglar kunskap hos och uppskattningar som görs av kunniga och intresserade köpare och säljare. Nyttjandevärdet däremot utgår från det enskilda företagets uppskattningar, inklusive företagsspecifika faktorer som inte behöver gälla företag i allmänhet. Exempelvis återspeglar verkligt värde inte några av följande faktorer till den del de inte vanligen är tillgängliga för kunniga och intresserade köpare och säljare

a) mervärde på grund av att fastigheten ingår i en portfölj av fastigheter på olika platser,

b) synergieffekter mellan en förvaltningsfastighet och andra tillgångar,

c) juridiska rättigheter och skyldigheter som bara gäller den aktuella ägaren, och

d) skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller den aktuella ägaren.

▼M8

50. När det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet fastställs undviker ett företag dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas. Exempelvis:

▼B

a) Utrustning såsom hissar eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta en integrerad del av en byggnad och ingår därför normalt i det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten i stället för att redovisas separat som enskilda materiella anläggningstillgångar.

▼B

b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet för möblerna i det verkliga värdet för kontoret eftersom hyresinkomsterna avser det möblerade kontoret. När möbler ingår i förvaltningsfastighetens verkliga värde, redovisar inte företaget möblerna som separata tillgångar.

c) Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster enligt ett operationellt leasingavtal ingår inte i förvaltningsfastighetens verkliga värde, eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.

▼M8

d) det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet som innehas genom ett leasingavtal återspeglar förväntade kassaflöden (inklusive variabla avgifter för vilka betalningsskyldighet förväntas uppkomma). Detta innebär att om en erhållen värdering av en fastighet exkluderar de betalningar som förväntas bli erlagda måste eventuella redovisade leasingskulder återläggas för att det verkliga värdet av förvaltningsfastigheten ska kunna fastställas.

▼B

51. Det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet återspeglar varken framtida investeringar i syfte att förbättra fastigheten eller framtida fördelar till följd av sådana investeringar.

52. I vissa fall förväntar sig företaget att nuvärdet av dess betalningar, hänförliga till en förvaltningsfastighet (förutom de betalningar som är hänförliga till redovisade skulder), kommer att överstiga nuvärdet av de inbetalningar som är hänförliga till den. Ett företag tillämpar IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, när det fastställer om det ska redovisa en skuld och i så fall, hur den ska värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

▼M8

53. Om inte annat kan påvisas antas att ett företag löpande kan fastställa ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en fastighet blir en förvaltningsfastighet efter byte av användningsområde), inte löpande kommer att kunna fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när jämförbara marknadstransaktioner är ovanliga och andra metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdeberäkningar) inte är tillgängliga. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt men att detta bör kunna ske när fastigheten är uppförd ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet under uppförande till anskaffningsvärde till dess att dess verkliga värde kan fastställas på ett tillförlitligt sätt eller fastigheten är uppförd, om detta inträffar tidigare. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet (som inte är en förvaltningsfastighet under uppförande) inte löpande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet med hjälp av anskaffningsvärdemodellen i IAS 16. En förvaltningsfastighets restvärde ska antas vara noll. Företaget ska tillämpa IAS 16 fram till att det utrangerar eller avyttrar förvaltningsfastigheten.

▼M8

53A. När ett företag blir i stånd att på ett tillförlitligt sätt fastställa det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande som tidigare har värderats till anskaffningsvärdet ska det värdera denna fastighet till det verkliga värdet. När fastigheten är uppförd antas dess verkliga värde kunna fastställas på ett tillförlitligt sätt. Om så inte är fallet, i enlighet med punkt 53, ska fastigheten redovisas med hjälp av anskaffningsvärdemodellen i IAS 16.

53B. Antagandet att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt kan endast frångås vid det första redovisningstillfället. Ett företag som har värderat en förvaltningsfastighet under uppförande till det verkliga värdet kan inte hävda att det verkliga värdet av den uppförda förvaltningsfastigheten inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.

54. I de undantagsfall när ett företag, av de skäl som anges i punkt 53, tvingas beräkna värdet av en förvaltningsfastighet utifrån anskaffningsvärdemodellen i IAS 16 ska företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter, inklusive förvaltningsfastigheter under uppförande, till verkligt värde. Trots att ett företag kan använda anskaffningsvärde för en förvaltningsfastighet ska företaget i dessa fall fortsätta att redovisa var och en av de kvarvarande förvaltningsfastigheterna till verkligt värde.

▼B

55. Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, ska det fortsätta att värdera fastigheten till verkligt värde fram till avyttring eller utrangering (eller till dess att fastigheten blir rörelsefastighet eller företag börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadspriser tillgänglighet minskar.

Anskaffningsvärde

56. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer att använda anskaffningsvärdemetoden värdera alla sina förvaltningsfastigheter i enlighet med de krav på denna metod som återfinns i IAS 16, förutom för de fastigheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*. Förvaltningsfastigheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp som klassificeras som att den innehas för försäljning) ska värderas i enlighet med IFRS 5.

ÄNDRING I ANVÄNDNINGSOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET

▼M8

57. Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet ska endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att:

▼B

a) en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet,

b) arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till lagertillgång,

▼M8

c) en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet, eller

▼M8

d) ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisats som lagertillgång. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.

_____

▼B

58. Av punkt 57 (b) framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det har skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts med att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts (tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis ska utgöra en förvaltningsfastighet. Fastigheten kvarstår då som förvaltningsfastighet och omklassificeras inte till rörelsefastighet under ombyggnaden.

59. Punkterna 60–65 gäller de redovisnings- och värderingsfrågor som uppkommer när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde ändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller ändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysningssyften.

60. Vid omklassificering av en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, ska fastighetens antagna anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid om-klassificeringstidpunkten.

61. Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska företaget tillämpa IAS 16 fram till tidpunkten för ändringen. Företaget ska behandla eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16.

62. Fram till den tidpunkt då en rörelsefastighet övergår till att klassificeras som en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skriver företaget av fastigheten och redovisar eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord

▼M5

a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i resultatet. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för den fastigheten, redovisas emellertid minskningen i övrigt totalresultat och minskar omvärderingsreserven i eget kapital.

▼B

b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:

i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Det belopp som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ får inte överstiga det belopp som krävs för att återställa det redovisade värdet till det redovisade värde som skulle ha fastställts (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade redovisats.

▼B

►M5 ii) Eventuell kvarstående del av ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven i eget kapital. ◄ Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten kan det överskott som ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄ överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

63. Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

64. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som ska redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.

65. När ett företag slutför byggnation eller exploatering av en förvaltningsfastighet som företaget låtit uppföra i egen regi, som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

66. En förvaltningsfastighet ska inte längre redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte väntas uppkomma vid en avyttring.

67. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller genom uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Vid fastställande av tidpunkt för avyttring av förvaltningsfastigheter ska ett företag tillämpa de kriterier som anges i IAS 18 vad gäller tidpunkt för redovisning av intäkter från försäljning av varor. Företaget ska också beakta vägledningen i bilagan till IAS 18. IAS 17 tillämpas om avyttringen har skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller ett sale and leaseback-avtal har ingåtts.

68. Om, i enlighet med redovisningsprincipen i punkt 16, ett företag i förvaltningsfastighetens redovisade värde lägger till utgifter för utbyte av en del av förvaltningsfastigheten ska företaget samtidigt ta bort den utbytta delens redovisade värde från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. När det gäller en förvaltningsfastighet som redovisas till anskaffningsvärde, är en utbytt del inte alltid en del som skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes. Vid användning av verkligt värde, kan förvaltningsfastighetens verkliga värde redan återspegla att den del som ska bytas ut inte längre har något värde. I andra fall kan det vara svårt att fastställa hur mycket det verkliga värdet ska minskas på grund av den del som byts ut. Ett alternativ till att minska det verkliga värdet avseende den utbytta delen, när det inte är praktiskt genomförbart att göra detta, är att innefatta den nya delens anskaffningsvärde i tillgångens redovisade värde och sedan göra en ny uppskattning av det verkliga värdet, vilket skulle krävas för investeringar som inte medför att delar byts ut.

69. Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet ska utgöras av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och tillgångens redovisade värde och ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ (såvida inte IAS 17 kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal) under den period när utrangeringen eller avyttringen sker.

▼B

70. Den betalning som ska erhållas i samband med avyttring av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär att om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs ska ersättningen vid första redovisningstillfället redovisas till det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och det pris som skulle gälla vid kontant betalning redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 genom användning av effektivräntemetoden.

71. Ett företag tillämpar IAS 37 eller andra standarder, enligt vad som är tillämpligt, på eventuella skulder som kvarstår efter utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet.

72. Ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som har skadats eller gått förlorad ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra.

73. En förlust av eller skada på en förvaltningsfastighet, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande anskaffande eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör olika ekonomiska händelser och ska därför redovisas separat enligt nedan

a) nedskrivningar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med IAS 36,

b) utrangeringar eller avyttringar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med punkt 66–71 i denna standard,

c) ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som skadats eller gått förlorad redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra, och

d) anskaffningsvärdet för tillgångar som återuppförts, förvärvats eller uppförts som ersättning fastställs i enlighet med punkt 20–29 i denna standard.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

74. De upplysningar som ska anges enligt nedan gäller utöver dem som återfinns i IAS 17. I enlighet med IAS 17 tillhandahåller ägaren av en förvaltningsfastighet upplysningar om ingångna leasingavtal till leasegivare. Ett företag som innehar en förvaltningsfastighet som klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal tillhandahåller upplysningar om ingångna finansiella leasingavtal till leasetagare och upplysningar om ingångna operationella leasingavtal till leasegivare.

75. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) huruvida det använder verkligt värde eller anskaffningsvärde.

b) i det fall det använder verkligt värde, huruvida, och under vilka omständigheter, andelar i fastigheter, som innehas genom operationella leasingavtal, klassificeras och redovisas som förvaltningsfastigheter.

c) vilka kriterier som företaget använder för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra (se punkt 14).

d) vilka metoder som använts och vilka betydande antaganden som tillämpats när företaget fastställt verkliga värden på förvaltningsfastigheterna, inklusive ett uttalande avseende om fastställandet av verkliga värden stöds av faktiska transaktioner på marknaden eller om de baseras mer på andra faktorer (som i så fall ska anges) på grund av fastighetens speciella karaktär eller avsaknad av jämförbara uppgifter från marknaden.

▼B

e) i vilken utsträckning som det verkliga värdet (enligt värdering eller upplysning i de finansiella rapporterna) på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om det inte har skett en sådan värdering, ska detta anges.

f) de belopp som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ avseende

i) hyresintäkter,

ii) direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden, och

iii) direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.

iv) den ackumulerade förändringen i verkligt värde som redovisas i resultatet för en försäljning av en förvaltningsfastighet från en grupp av tillgångar där metoden med anskaffningsvärde används till en grupp där metoden med verkligt värde används (se punkt 32C).

g) förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.

h) avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.

Verkligt värde

76. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75 ska ett företag som tillämpar värdering till verkligt värde enligt punkterna 33–55 också redovisa en avstämning mellan förvaltningsfastighetens redovisade värde vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter ska framgå

a) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som är en följd av förvärv och sådana som är en följd av att tillkommande utgifter har lagts till i en tillgångs redovisade värde,

b) ökningar som uppkommit vid rörelseförvärv,

c) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och andra avyttringar,

d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,

e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,

f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och

g) övriga förändringar.

▼B

77. När en betydande justering vidtas av en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet för att hänsyn ska tas till detta i de finansiella rapporterna, exempelvis för att undvika dubbelräkning av tillgångar och skulder som redovisas som separata tillgångar och skulder enligt beskrivning i punkt 50, ska företaget redovisa en avstämning mellan den erhållna värderingen och den justerade värderingen som redovisas i de finansiella rapporterna, med separat angivelse av det sammanlagda beloppet för eventuella redovisade leasingförpliktelser som återläggs samt andra betydande justeringar.

78. I de undantagsfall som punkt 53 hänvisar till, när ett företag värderar en förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde enligt IAS 16, ska den avstämning som krävs enligt punkt 76 innehålla upplysning om de belopp som är hänförliga till denna förvaltningsfastighet och som är skilda från de belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom ska företagets upplysningar innefatta

a) en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

b) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt,

c) om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger. och

d) vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastighet som inte redovisats till verkligt värde

   i) det faktum att företaget har utrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,

   ii) förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen, och

   iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

79. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75, ska ett företag som tillämpar den värderingsmetod som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 56 också lämna upplysning om

a) de avskrivningsmetoder som används,

b) nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,

c) uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut,

d) en avstämning ska presenteras mellan ingående och utgående värden avseende förvaltningsfastigheten, som visar

   i) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter redovisats som en tillgång,

   ii) ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,

   iii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

   iv) avskrivningar,

   v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,

▼B

vi) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,

vii) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och

viii) övriga förändringar och

e) förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa verkligt värde på en förvaltningsfastighet ska företaget

i) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

ii) ge en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, och

iii) om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Verkligt värde

80. Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 40 (2000) och som väljer att för första gången klassificera och redovisa vissa eller alla, enligt standarden redovisningsbara, andelar i fastigheter som innehas genom operationella leasingavtal som förvaltningsfastigheter ska redovisa effekten av detta val som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period i vilken detta val första gången gjordes. Dessutom

a) om företaget tidigare har offentliggjort (i de finansiella rapporterna eller på annat sätt) dessa andelars verkliga värde i tidigare perioder (fastställt utifrån definitionen av verkligt värde i punkt 5 och enligt vägledningen i punkterna 36–52), uppmuntras företaget, men behöver inte

i) justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes, och

ii) räkna om den jämförande informationen för dessa perioder, och

b) om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), ska företaget inte räkna om den jämförande informationen och ska lämna upplysning om detta.

81. Enligt denna standard krävs en annan behandling än den som krävs i IAS 8. Enligt IAS 8 ska jämförande information räknas om såvida inte sådan omräkning är praktiskt ogenomförbar.

82. När ett företag första gången tillämpar denna standard omfattar justeringen av ingående balans för balanserade vinstmedel omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

▼B

Anskaffningsvärde

83. IAS 8 tillämpas på alla byten av redovisningsprinciper som sker när ett företag tillämpar denna standard första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ett byte av redovisningsprincip innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

84. Kraven i punkterna 27–29, avseende den första värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

IKRAFTTRÄDANDE

85. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

85A. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 62. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

85B. Punkterna 8, 9, 48, 53, 54 och 57 ändrades, punkt 22 ströks och punkterna 53A och 53B lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag kan tillämpa ändringarna om förvaltningsfastigheter under uppförande från valfri tidpunkt före den 1 januari 2009 under förutsättning att de verkliga värdena av förvaltningsfastigheter under uppförande fastställdes dessa datum. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 5 och 81E i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* vid samma tidpunkt.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

86. Denna standard ersätter IAS 40, *Förvaltningsfastigheter* (utfärdad 2000).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 41

Jord- och skogsbruk

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av följande poster, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

   a) biologiska tillgångar,

   b) jord- och skogsbruksprodukter vid skörd, och

   c) statliga bidrag som omfattas av punkterna 34–35.

2. Denna standard ska inte tillämpas på

   a) mark som används för jord- och skogsbruksbruksverksamhet (se IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, och IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*), och

   b) immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38, *Immateriella tillgångar*).

3. Denna standard ska tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, endast vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2, *Varulager*, eller annan tillämplig standard. Följaktligen behandlar denna standard inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis en vinodlares förädling av egenproducerade vindruvor till vin. Även om en sådan förädling kan ses som en logisk och naturlig del av jord- och skogsbruksverksamheten och verksamheten har vissa likheter med biologisk omvandling, ingår inte sådana förädlingar i denna standards definition av jord- och skogsbruksverksamhet.

4. I nedanstående tabell ges exempel på biologiska tillgångar, jord- och skogsbruksprodukter och produkter som är ett resultat av förädling efter skörd.

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Får	Ull	Garn, mattor

▼M8

Träd i planterad skog	Fällda träd	Stockar, timmer

▼B

Växter	Bomull	Garn, kläder
	Skördat sockerrör	Socker
Mjölkboskap	Mjölk	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka

▼B

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Buskar	Blad	Te, torkad tobak
Vinstockar	Vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt

DEFINITIONER

Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

▼M8

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

▼B

Jord- och skogsbruksprodukter är de skördade produkterna av företagets biologiska tillgångar.

En *biologisk tillgång* är ett levande djur eller en levande växt.

Biologisk omvandling omfattar växt, nedbrytning, produktion och avel som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

En *grupp av biologiska tillgångar* är en grupp med likartade levande djur eller växter.

Skörd är avskiljandet av jord- och skogsbruksprodukten från en biologisk tillgång eller avslutandet av en biologisk tillgångs liv.

▼M8

Försäljningskostnader är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

▼B

6. Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter, exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, odling av ett- eller fleråriga växter, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling och havsodling (inklusive fiskodling). Dessa skilda verksamheter har vissa gemensamma drag:

a) *Förmåga att ändras*. Levande djur och växter kan genomgå biologisk omvandling.

b) *Styrning av förändring*. Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra, eller åtminstone stabilisera förutsättningarna så att processen kan ske (exempelvis näringsnivå, fuktighet, temperatur, fertilitet och ljus). Sådan styrning skiljer jord- och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet. Exempelvis utgör skörd av icke-styrda källor (som havsfiske och kalhuggning) inte jord- och skogsbruksverksamhet.

▼M8

c) *Värdering av förändring*. Förändring i kvalitet (exempelvis genetiskt värde, massa, mognad, fetthalt, proteininnehåll och fiberstyrka) eller kvantitet (exempelvis avkomma, vikt, kubikmeter, fiberlängd eller diameter och antal knoppar) som är en följd av biologisk omvandling eller skörd värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

▼B

7. Biologisk omvandling leder till följande utfall

a) ändringar i tillgångar genom (i) tillväxt (en kvantitetsökning eller förbättrad kvalitet för ett djur eller växt), (ii) försämring (en minskning av kvantitet eller försämring av kvalitet för ett djur eller växt), eller (iii) fortplantning (frambringandet av nya levande djur eller växter), eller

b) produktion av jord- och skogsbruksprodukter, såsom latex, teblad, ull och mjölk.

Allmänna definitioner

8. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

En *aktiv marknad* existerar när samtliga tre nedanstående villkor är uppfyllda:

a) Handeln avser likartade produkter.

b) Det finns vanligen intresserade köpare och säljare.

c) Prisinformation är allmänt tillgänglig.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Statliga bidrag är bidrag enligt definition i IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

9. En tillgångs verkliga värde baseras på dess nuvarande plats och skick. Det medför exempelvis att det verkliga värdet för boskap på en bondgård är priset för boskapen på en relevant marknad efter avdrag för transport och andra kostnader för att föra boskapen till den marknaden.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

10. Ett företag ska redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när

a) företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,

b) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och

c) tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

▼B

11. När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de betydande fysiska attributen.

12. En biologisk tillgång ska, när den redovisas första gången och per varje balansdag, värderas till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, med undantag för det fall som beskrivs i punkt 30, det vill säga när det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

13. Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar ska värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2, *Varulager*, eller annan tillämplig standard tillämpas.

▼M8

_____

▼B

15. Beräkningen av verkligt värde för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt kan underlättas genom att gruppera biologiska tillgångar eller jordbruksprodukter efter betydande egenskaper, exempelvis ålder eller kvalitet. Ett företag väljer egenskaper som motsvarar de attribut som på marknaden används som grund för prissättning.

16. Företag ingår ofta avtal om att sälja sina biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter vid ett senare tillfälle. Avtalade priser är inte nödvändigtvis relevanta vid beräkning av verkligt värde eftersom verkligt värde ska återspegla den aktuella marknaden där en villig köpare och säljare genomför en transaktion. Därför justeras inte det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på grund av att ett kontrakt ingåtts. I en del fall kan ett avtal om försäljning av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt vara ett förlustkontrakt såsom det definieras i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. IAS 37 är tillämplig på förlustkontrakt.

▼M8

17. Om det finns en aktiv marknad för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på dess aktuella plats och i dess aktuella skick utgör det noterade priset på den marknaden den bästa grunden för beräkning av den tillgångens verkliga värde. Om ett företag har tillgång till olika aktiva marknader använder företaget den marknad som är mest relevant. Om företaget exempelvis har tillgång till två aktiva marknader ska företaget använda priset på den marknad som det förväntas gå till.

▼B

18. Om det inte finns någon aktiv marknad, använder ett företag ett eller flera av nedanstående alternativ, i det fall de finns tillgängliga, för beräkning av verkligt värde:

a) Det senaste marknadspriset, under förutsättning att det inte skett en betydande förändring av ekonomiska omständigheter mellan transaktionstillfället och ►M5 rapportperiodens slut ◄.

b) Marknadspriser för liknande tillgångar med justeringar som återspeglar skillnader.

c) Jämförelseindex för sektorer såsom värdet för en fruktodling uttryckt per kartong, ton eller hektar, och värdet för boskap uttryckt per kilogram kött.

▼B

19. I vissa fall kan de informationskällor som nämns i punkt 18 leda till skilda bedömningar av det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt. I sådana fall gör företaget en analys av orsakerna till skillnaderna för att på så sätt komma fram till den mest tillförlitliga uppskattningen av det verkliga värdet inom ett förhållandevis snävt intervall av rimliga uppskattningar.

▼M8

20. Ibland saknas marknadspriser eller andra värden för en biologisk tillgång i dess aktuella skick. I sådana fall använder ett företag nuvärdet av förväntade nettobetalningar från tillgången, diskonterade med en aktuell marknadsbestämd räntesats för att fastställa det verkliga värdet.

21. Syftet med en beräkning av nuvärdet av förväntade nettobetalningar är att fastställa det verkliga värdet för en biologisk tillgång på dess aktuella plats och i aktuellt skick. Ett företag beaktar detta när det fastställer dels en lämplig diskonteringsränta, dels förväntade nettobetalningar. För att fastställa nuvärdet av förväntade nettobetalningar ska ett företag inkludera de nettobetalningar som marknadsaktörerna skulle förvänta sig att tillgången ska generera på dess mest relevanta marknad.

▼B

22. Ett företag inkluderar inte betalningar avseende finansiering av tillgången, beskattning eller återställning av biologiska tillgångar efter skörd (exempelvis kostnaden för nyplantering av träd efter avverkning).

23. När oberoende, kunniga och intresserade köpare och säljare enas om ett transaktionspris, beaktar de möjligheten att framtida kassaflöden är osäkra. Verkligt värde återspeglar denna osäkerhet. Således införlivar ett företag risken för att framtida kassaflöden kan variera i antingen de förväntade kassaflödena, i diskonteringssatsen eller i en kombination av dem. När diskonteringssatsen fastställs, använder ett företag antaganden som är förenliga med dem som används för uppskattning av förväntade kassaflöden, för att undvika att vissa antaganden medräknas två gånger eller utelämnas.

24. Anskaffningsvärde kan ibland närma sig verkligt värde, i synnerhet när

a) begränsad biologisk omvandling skett sedan den ursprungliga kostnaden uppkom (exempelvis plantering av fruktträdsplantor omedelbart före ►**M5** en rapportperiods slut ◄), eller

b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten för en trettioårig produktionscykel avseende en tallplantering).

▼B

25. Biologiska tillgångar är ofta fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en planterad skog). Det finns inte nödvändigtvis en separat marknad för biologiska tillgångar som är knutna till mark, men det kan finnas en aktiv marknad för de kombinerade tillgångarna, det vill säga för de biologiska tillgångarna, mark och markförbättringar tillsammans. Ett företag kan använda information avseende de kombinerade tillgångarna för att bestämma de biologiska tillgångarnas verkliga värde. Exempelvis kan det verkliga värdet för mark och markförbättringar dras från det verkliga värdet för de kombinerade tillgångarna för att därmed komma fram till de biologiska tillgångarnas verkliga värde.

Vinster och förluster

26. En vinst eller förlust som uppkommer när en biologisk tillgång första gången redovisas till verkligt värde, efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, ska inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.

27. En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången eftersom ►M8 försäljningskostnader ◄ ska dras av när det verkliga värde fastställs för en biologisk tillgång. En vinst kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången, exempelvis när en kalv föds.

28. En vinst eller förlust som uppkommer när jord- och skogsbruksprodukter första gången redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.

29. En vinst eller förlust kan uppstå när en jord- och skogsbruksprodukt redovisas för första gången, till följd av skörd.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

30. Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när en biologisk tillgång, för vilken marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga, redovisas för första gången. I ett sådant fall ska den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för alla ackumulerade avskrivningar och alla ackumulerade nedskrivningar. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, ska ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. När en biologisk anläggningstillgång uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* förutsätts att dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

31. Antagandet i punkt 30 kan endast vederläggas när tillgången redovisas för första gången. Ett företag som tidigare har värderat en biologisk tillgång till dess verkliga värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.

▼B

32. Företag ska alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. Denna standard utgår från att det verkliga värdet för jord- och skogsbruksprodukter vid skörd alltid kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

33. När företaget fastställer anskaffningsvärde, ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, beaktas IAS 2, *Varulager*, IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 36, *Nedskrivningar*.

STATLIGA BIDRAG

34. Ett ovillkorat statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, ska redovisas som intäkt först när företaget erhåller en fordran på staten.

35. Om ett statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, är behäftat med villkor, inklusive villkor om att företaget inte ska syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, ska ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts.

36. Villkoren för statliga bidrag varierar. Exempelvis kan ett statligt bidrag vara villkorat av att företaget ska odla på en viss plats under fem år och kräva att företaget ska återbetala det statliga bidraget om odlingen sker under en kortare tid. I det fallet redovisas inte det statliga bidraget som intäkt förrän fem år förflutit. Om det statliga bidraget tillåter att delar av bidraget kan behållas beroende på hur lång tid som förflutit, redovisar företaget det statliga bidraget som intäkt jämnt fördelat över tiden.

37. Om ett statligt bidrag är hänförbart till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), tillämpas IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

38. Enligt denna standard krävs en annan redovisning än enligt IAS 20 om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄ eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 ska endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

UPPLYSNINGAR

39. [Struken]

Allmänt

40. Ett företag ska lämna upplysning om de vinster eller förluster som uppkommer under innevarande period när biologiska tillgångar och jord- och skogsbruksprodukter redovisas för första gången och från förändringen av verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄ för biologiska tillgångar.

▼B

41. Ett företag ska lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.

42. Upplysningar som ska lämnas enligt punkt 41 kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.

43. Ett företag uppmuntras att lämna en kvantitativ beskrivning för varje grupp av biologiska tillgångar, och att göra åtskillnad mellan biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar, eller mellan mogna och omogna biologiska tillgångar, efter vad som är lämpligt. Ett företag kan exempelvis lämna upplysningar gruppvis för det redovisade värdet för biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar. Ett företag kan också göra en ytterligare uppdelning av det redovisade värdet mellan mogna och omogna tillgångar. Dessa uppdelningar ger upplysningar som kan vara till hjälp vid bedömning av tidpunkt för framtida kassaflöden sker. Ett företag lämnar upplysningar om den grund som används för sådana uppdelningar.

44. Biologiska tillgångar som kan konsumeras är sådana som ska skördas som jord- eller skogsbruksprodukter eller som ska säljas som biologiska tillgångar. Exempel på biologiska tillgångar som kan konsumeras är boskap avsedd för köttproduktion, boskap som innehas för försäljning, fisk i fiskodlingar, grödor som majs och vete samt träd som är avsedda att bli timmer. Producerande biologiska tillgångar är biologiska tillgångar förutom biologiska tillgångar som kan konsumeras, exempelvis boskap för mjölkproduktion, vinrankor, fruktträd och träd från vilka ved tas utan att trädet avverkas. Producerande biologiska tillgångar är inte jord- och skogsbruksprodukter utan ger i stället upphov till jord- och skogsbruksprodukter.

45. Biologiska tillgångar kan klassificeras som antingen mogna biologiska tillgångar eller omogna biologiska tillgångar. Mogna biologiska tillgångar är sådana som är redo att skördas (när det gäller biologiska tillgångar som kan konsumeras) eller som klarar återkommande skördar (när det gäller producerande biologiska tillgångar).

46. Företaget ska i den information som publiceras tillsammans med, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:

a) Vilken typ av verksamhet som ingår i varje grupp av biologiska tillgångar och

b) Icke-finansiella mått eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av

i) varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden och

ii) produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.

47. Ett företag ska lämna upplysningar om de metoder och betydande antaganden som tillämpas för att fastställa verkligt värde för varje grupp av jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten och för varje grupp av biologiska tillgångar.

48. Ett företag ska lämna upplysningar om verkligt värde efter avdrag för ►**M8** försäljningskostnader ◄ vid skördetidpunkten för jord- och skogsbruksprodukter som skördats under perioden.

49. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) Förekomster av och redovisat värde på biologiska tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och redovisat värde på biologiska tillgångar som ställts som säkerhet,

▼B

b) belopp som avser åtaganden för utveckling och förvärv av biologiska tillgångar, och

c) strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.

50. Ett företag ska redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Avstämningen ska innefatta

a) vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄,

b) ökningar till följd av köp,

c) minskningar hänförliga till försäljning och biologiska tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5,

d) minskningar till följd av skörd,

e) ökningar till följd av företagsförvärv och samgåenden,

f) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta, och

g) övriga förändringar.

51. Det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om fysiska förändringar och prisförändringar är användbara vid bedömning av den aktuella periodens resultat och framtidsutsikter, särskilt när produktionscykeln överstiger ett år. I sådana fall uppmuntras ett företag att lämna upplysningar, per grupp eller på annat sätt, om storleken på förändringen av verkligt värde efter avdrag för de kostnader som ingår i resultatet på grund av fysiska förändringar respektive prisförändringar. Sådan information är i allmänhet mindre användbar när produktionscykeln är kortare än ett år (exempelvis vid uppfödning av kycklingar eller spannmålsodling).

52. Biologisk omvandling leder till ett antal typer av fysisk förändring som tillväxt, försämring, produktion och fortplantning, vilka kan observeras och värderas. Var och en av dessa fysiska förändringar har en direkt inverkan på framtida ekonomiska fördelar. En förändring av verkligt värde för en biologisk tillgång på grund av skörd utgör också en fysisk förändring.

53. Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat-, sjukdoms- och andra naturbetingade risker. Om en händelse inträffar som ger upphov till en väsentlig intäkts- eller kostnadspost, ska upplysning om denna posts karaktär och belopp lämnas i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. Exempel på sådan händelse omfattar ett utbrott av en elakartad sjukdom, översvämning, allvarlig torka eller kyla eller insektsangrepp.

Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

54. Om ett företag värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30) vid periodens slut, ska företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:

a) En beskrivning av de biologiska tillgångarna.

▼B

b) En förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

c) Om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

d) Den avskrivningsmetod som använts.

e) Nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats.

f) Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.

55. Om företaget under innevarande period värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad nedskrivning och ackumulerad avskrivning (se punkt 30), ska företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar.I den avstämning som krävs enligt punkt 50 ska sådana vinster eller förluster redovisas separat. Dessutom ska avstämningen innefatta följande belopp som är medtagna i årets resultat och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar

a) nedskrivningar,

b) återföringar av nedskrivningar, och

c) avskrivningar.

56. Om det verkliga värdet på biologiska tillgångar som tidigare värderats till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt under innevarande period, ska ett företag lämna följande upplysningar för de biologiska tillgångarna

a) en beskrivning av de biologiska tillgångarna,

b) en förklaring till varför det verkliga värdet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, och

c) omklassificeringens effekt.

Statliga bidrag

57. Ett företag ska lämna följande upplysningar, i det fall det är hänförligt till jord- och skogsbruksverksamhet som omfattas av denna standard

a) arten och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna,

b) auppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser/-eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag, och

c) betydande förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, ska företaget upplysa om detta.

59. Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

▼**M8**

60. Punkterna 5, 6, 17, 20 och 21 ändrades och punkt 14 ströks genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M16**

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

MÅL

1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags *första finansiella rapporter enligt IFRS*, och dess delårsrapporter för del av den period som omfattas av dessa finansiella rapporter, innehåller information av hög kvalitet som

(a) är transparent för användare och jämförbar över alla perioder som redovisas,

(b) utgör en lämplig startpunkt för redovisning enligt *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, och

(c) kan upprättas till en kostnad som inte överstiger nyttan.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Ett företag ska tillämpa denna standard på

(a) sina första finansiella rapporter enligt IFRS, och

(b) varje delårsrapport, om sådan upprättas, som företaget upprättar enligt IAS 34 *Delårsrapportering* för del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS.

3 Ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS är den första årsredovisningen i vilken företaget tillämpar IFRS, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll i dessa rapporter om att IFRS följs. Finansiella rapporter enligt IFRS är ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS om företaget exempelvis

(a) upprättade sina senaste finansiella rapporter

(i) enligt nationella krav som inte är följer IFRS i alla avseenden,

(ii) i överensstämmelse med IFRS i alla avseenden, förutom att de finansiella rapporterna inte innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll att IFRS följdes,

(iii) med ett uttryckligt uttalande om att vissa, men inte alla IFRS, följdes,

(iv) enligt nationella krav som inte är i överensstämmelse med IFRS och använde enstaka IFRS för redovisning av poster för vilka nationella krav saknades, eller

(v) enligt nationella krav, med en avstämning av vissa belopp mot de belopp som fastställdes enligt IFRS,

(b) upprättade finansiella rapporter enligt IFRS endast för internt bruk, utan att göra dem tillgängliga för företagets ägare eller andra externa användare,

▼M16

(c) upprättade ett rapportpaket enligt IFRS i konsolideringssyfte, utan att upprätta fullständiga finansiella rapporter enligt definitionen i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007), eller

(d) inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder.

4 Denna standard tillämpas när ett företag första gången tillämpar IFRS. Den tillämpas inte när ett företag exempelvis

(a) upphör att upprätta finansiella rapporter enligt nationella krav, efter att tidigare ha upprättat dem och därutöver upprättat andra finansiella rapporter som innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes,

(b) upprättade finansiella rapporter under föregående år enligt nationella krav och dessa finansiella rapporter innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, eller

(c) upprättade finansiella rapporter under föregående år, som innehöll ett utryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, även om revisionsberättelsen innehöll ett uttalande om att dessa finansiella rapporter inte överensstämde med IFRS.

5 Denna standard tillämpas inte vid byten av redovisningsprinciper, som görs av ett företag som redan tillämpar IFRS. Sådana byten behandlas i

(a) krav vid byten av redovisningsprinciper i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, och

(b) särskilda övergångsbestämmelser i andra standarder.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS

6 Ett företag ska upprätta en *rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS* vid *tidpunkten för övergång till IFRS*. Detta är startpunkten för företagets redovisning enligt IFRS.

Redovisningsprinciper

7 Ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i rapporten över periodens ingående finansiella ställning och under alla perioder som redovisas i de första finansiella rapporterna enligt IFRS. Dessa redovisningsprinciper ska följa varje IFRS som gäller per slutet av den första rapportperioden enligt IFRS för företagets första finansiella rapporter enligt IFRS, förutom enligt vad som anges i punkterna 13–19 och bilagorna B–E.

8 Ett företag ska inte tillämpa olika versioner av standarder som gällde vid tidigare tidpunkter. Ett företag får tillämpa en ny standard som ännu inte är obligatorisk, om denna standard tillåter tidigare tillämpning.

▼M16

Exempel: Konsekvent tillämpning av senaste versionen av standarderna

Bakgrund

Företag A:s första rapportperiod enligt IFRS slutar den 31 december 20X5. Företag A beslutar att i dessa finansiella rapporter presentera jämförande information för endast ett år (se punkt 21). Därför är företagets tidpunkt för övergång till IFRS verksamhetens början den 1 januari 20X4 (eller motsvarande, verksamhetens slut den 31 december 20X3). Företag A upprättade årligen finansiella rapporter enligt sina tidigare redovisningsprinciper per 31 december, till och med den 31 december 20X4.

Tillämpning av krav

Företag A måste tillämpa de standarder som gäller för perioder som slutar den 31 december 20X5 när det

(a) upprättar och utformar sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS per 1 januari 20X4, och

(b) upprättar och utformar sin rapport över finansiell ställning per 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4), rapport över totalresultat, rapport över förändringar i eget kapital och rapport över kassaflöden för året fram till 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4) och upplysningar (vilket innefattar jämförelseinformation för 20X4).

Om en ny standard ännu inte är obligatorisk men det enligt den är tillåtet med tidigare tillämpning, får, men måste inte, företag A tillämpa en sådan standard i sina första finansiella rapporter enligt IFRS.

9 Övergångsbestämmelserna i andra IFRS gäller byten av redovisningsprinciper av ett företag som redan använder IFRS och gäller inte en *förstagångstillämpares* övergång till IFRS, förutom enligt vad som anges i bilagorna B–E.

10 Förutom vad som anges punkterna 13–19 och bilagorna B–E, ska ett företag i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS:

(a) redovisa alla tillgångar och skulder vars redovisning krävs enligt IFRS,

(b) inte redovisa poster som tillgångar eller skulder om sådan redovisning inte är tillåten enligt IFRS,

(c) omklassificera poster som företaget redovisade som en typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, men som utgör en annan typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt IFRS, och

(d) tillämpa IFRS vid värdering av alla tillgångar och skulder i balansräkningen.

11 De redovisningsprinciper som ett företag tillämpar i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS kan skilja sig från dem företaget tillämpade för samma tidpunkt enligt de tidigare redovisningsprinciperna. De justeringar som blir följden gäller händelser och transaktioner före tidpunkten för övergång till IFRS. Därför ska ett företag redovisa dessa justeringar direkt i balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, i en annan post under eget kapital) vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M16

12 I denna standard anges två kategorier av undantag från principen att ett företags rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska uppfylla kraven i alla IFRS:

(a) Bilaga B förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden.

(b) Bilagorna C–E medger undantag från vissa krav i andra IFRS.

Undantag från retroaktiv tillämpning av andra IFRS

13 Denna standard förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden. Dessa undantag anges i punkt 14–17 och bilaga B.

Uppskattningar

14 Ett företags uppskattningar enligt IFRS vid tidpunkten för övergång till IFRS ska vara i överensstämmelse med uppskattningar som gjordes för samma tidpunkt enligt tidigare redovisningsprinciper (efter justeringar för att återspegla eventuella skillnader i redovisningsprinciper), om det inte föreligger objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga.

15 Ett företag kan få information efter tidpunkten för övergång till IFRS om uppskattningar som det gjorde enligt tidigare redovisningsprinciper. Enligt punkt 14 ska ett företag behandla sådan information på samma sätt som händelser efter balansdagen som enligt IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* inte ska beaktas. Antag exempelvis att ett företag går över till IFRS den 1 januari 20X4 och att företaget den 15 juli 20X4 får ny information som kräver ändring av en uppskattning som gjorts enligt tidigare redovisningsprinciper per 31 december 20X3. Företaget ska inte återspegla denna nya information i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS (om inte uppskattningarna kräver justeringar för skillnader i redovisningsprinciper eller det finns objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga). I stället ska företaget återspegla den nya informationen i sitt resultat (eller, i tillämpliga fall, i andra ändringar i övrigt totalresultat) för det år som slutade den 31 december 20X4.

16 Ett företag kan vid tidpunkten för övergång till IFRS behöva göra uppskattningar som inte krävdes enligt tidigare redovisningsprinciper vid den tidpunkten. För att vara i överensstämmelse med IAS 10 ska dessa uppskattningar enligt IFRS återspegla förhållanden som rådde vid tidpunkten för övergång till IFRS. I synnerhet ska uppskattningar av marknadspriser, marknadsräntor eller valutakurser vid tidpunkten för övergång till IFRS återspegla marknadsvillkoren vid den tidpunkten.

17 Punkt 14–16 gäller rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. De tillämpas även på en jämförelseperiod som redovisas i ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS, i vilket fall hänvisningarna till tidpunkten för övergång till IFRS ersätts med hänvisningar till slutet av denna jämförelseperiod.

▼M16

Undantag från andra standarder

18 Ett företag kan välja att använda ett eller flera undantag i bilagorna C–E. Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

19 Vissa undantag i bilagorna C–E hänvisar till *verkligt värde*. Vid fastställande av verkliga värden enligt denna standard ska ett företag använda definitionen av verkligt värde i bilaga A och eventuell mer preciserad vägledning i andra IFRS vid fastställande av verkliga värden för tillgången eller skulden i fråga. Dessa verkliga värden ska återspegla förhållanden som rådde vid den tidpunkt när de fastställdes.

REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

20 Denna standard innehåller inte undantag från utformnings- och upplysningskraven i andra IFRS.

Jämförande information

21 För att följa IAS 1 måste ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta minst tre rapporter över finansiell ställning, två rapporter över totalresultat, två separata resultaträkningar (om sådana lämnas), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital samt hänförliga noter, däribland jämförande information.

Jämförande information och historiska sammanfattningar som inte följer IFRS

22 En del företag upprättar historiska sammanfattningar över utvalda uppgifter för perioder som föregår den första perioden för vilken de redovisar fullständig jämförande information enligt IFRS. Enligt denna standard behöver inte sådana sammanfattningar uppfylla kraven för redovisning och värdering enligt IFRS. Dessutom presenterar en del företag både jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper och den jämförande information som krävs enligt IAS 1. I finansiella rapporter som innehåller historiska sammanfattningar eller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper ska ett företag

(a) tydligt ange att information enligt tidigare redovisningsprinciper inte upprättats enligt IFRS, och

(b) lämna upplysningar om karaktären på de huvudsakliga justeringar som skulle behövas för att uppfylla kraven i IFRS. Ett företag behöver inte kvantifiera dessa justeringar.

Förklaring av övergång till IFRS

23 Ett företag ska förklara hur övergången från tidigare redovisningsprinciper till IFRS påverkade dess finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

Avstämningar

24 För att vara i överensstämmelse med punkt 23 ska ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta:

▼**M16**

(a) Avstämningar av eget kapital som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper mot eget kapital enligt IFRS för både

(i) tidpunkten för övergång till IFRS, och

(ii) slutet av den senaste period som redovisades i företagets senaste årsredovisning enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) En avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för den senaste perioden i företagets senaste årsredovisning. Startpunkten för den avstämningen ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för samma period eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.

(c) I det fall företaget för första gången redovisade eller återförde nedskrivningar när det upprättade sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, de upplysningar som krävts enligt IAS 36 *Nedskrivningar* om företaget hade redovisat dessa nedskrivningar eller återföringar under den period som börjar med tidpunkten för övergången till IFRS.

25 De avstämningar som krävs enligt punkterna 24 (a) och (b) ska vara så utförliga att användare kan förstå de väsentliga justeringarna i rapporten över finansiell ställning och rapporten över totalresultat. Om ett företag upprättade en rapport över kassaflöden enligt tidigare redovisningsprinciper ska företaget även förklara väsentliga justeringar i rapporten över kassaflöden.

26 Om ett företag uppmärksammar felaktigheter som uppkommit enligt tidigare redovisningsprinciper, ska de avstämningar som krävs enligt punkt 24 (a) och (b) särskilja rättelser av dessa felaktigheter från byten av redovisningsprinciper.

27 IAS 8 behandlar inte byten av redovisningsprinciper som uppkommer när ett företag första gången tillämpar IFRS. Därför är inte kraven i IAS 8 avseende upplysningar om byten av redovisningsprinciper tillämpliga på ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS.

28 Om ett företag inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder, ska företaget i de första finansiella rapporterna enligt IFRS lämna upplysning om detta.

Identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder

29 Det är tillåtet för ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld som att den hör till kategorin finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet eller till kategorin finansiell tillgång som kan säljas enligt punkt D19. Företaget ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella tillgångar eller finansiella skulder i respektive kategori per datumet för identifieringen samt klassificeringen och det redovisade värdet i de föregående finansiella rapporterna.

▼**M16**

Användning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde

30 Om ett företag i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS använder verkligt värde som *antaget anskaffningsvärde* för en materiell anläggningstillgång, en förvaltningsfastighet eller en immateriell tillgång (se punkterna D5 och D7), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS för varje post i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS innehålla upplysning om

(a) summan av dessa verkliga värden, och

(b) summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

Användning av antaget anskaffningsvärde för innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag

31 På motsvarande sätt, om ett företag använder ett antaget anskaffningsvärde i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS för ett innehav i ett dotterföretag, gemensamt styrt företag eller intresseföretag i sina separata finansiella rapporter (se punkt D15), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS innehålla upplysningar om

(a) det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för vilket antaget anskaffningsvärde är det redovisade värdet enligt tidigare redovisningsprinciper,

(b) det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för de innehav för vilket antaget anskaffningsvärde är det verkliga värdet, och

(c) summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼**M24**

Användning av antaget anskaffningsvärde för olje- och gastillgångar

31A Om ett företag utnyttjar undantaget i punkt D8A (b) för olje- och gastillgångar ska företaget upplysa om detta och om på vilken grund redovisade värden som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper fördelades.

▼**M16**

Delårsrapporter

32 Om ett företag som upprättar en delårsrapport enligt IAS 34 för del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS, ska företaget, för att uppfylla punkt 23, uppfylla följande krav utöver kraven i IAS 34:

(a) Varje sådan delårsrapport ska, om företaget upprättade en delårsrapport för motsvarande delårsperiod under det omedelbart föregående räkenskapsåret, innefatta

(i) en avstämning av dess eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper i slutet av motsvarande delårsperiod mot eget kapital enligt IFRS vid samma tidpunkt, och

▼**M16**

(ii) en avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för denna motsvarande delårsperiod (aktuell period och hittills under året). Startpunkten för den avstämningen ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för den perioden eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) Utöver de avstämningar som krävs enligt (a), ska ett företags första delårsrapport enligt IAS 34 för del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta de avstämningar som beskrivits i punkt 24 (a) och (b) (kompletterade med de uppgifter som krävs enligt punkterna 25 och 26) eller en hänvisning till ett annat publicerat dokument som innefattar dessa avstämningar.

33 I IAS 34 ställs minimikrav på upplysningar. Kraven bygger på antagandet att användare av delårsrapporten även har tillgång till den senaste årsredovisningen. Enligt IAS 34 krävs dock även att ett företag ska lämna upplysning om ”händelser och transaktioner som är väsentliga för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden”. Om en förstagångstillämpare i den senaste årsredovisningen enligt tidigare redovisningsprinciper inte lämnade upplysningar som var väsentliga för förståelsen av den aktuella delårsperioden, ska företaget därför i delårsrapporten lämna upplysning om detta eller hänvisa till ett annat publicerat dokument som innefattar denna information.

IKRAFTTRÄDANDE

34 Ett företag ska tillämpa denna standard om dess första finansiella rapporter enligt IFRS avser en period som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

35 Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt D1 (n) och D23 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 23 *Lånekostnader* (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

36 IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008) innebar ändringar av punkt 19, C1 samt C4 (f) och (g). Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.

37 IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändringar 2008) innebar ändringar av punkt 13 och B7. Om ett företag tillämpar IAS 27 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

38 *Anskaffningsvärde för ett innehav i ett dotterföretag, gemensamt styrt företag eller intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 och IAS 27), som utfärdades i maj 2008, innebar att punkt 31, D1 (g), D14 och D15 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar punkterna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M16**

39 Punkt B7 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändringar 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼**M24**

39A *Ytterligare undantag för försthandstillämpare* (ändringar i IFRS 1), som utfärdades i juli 2009 innebar att punkterna 31A, D8A, D9A och D21A lades till och att leden c,d och l i punkt D1 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M25**

39C I *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kravet enligt IFRS 7 att presentera jämförande information*, (Ändringar i IFRS 1), som utfärdades i januari 2010 lades punkt E3 till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M16**

UPPHÄVANDE AV IFRS 1 (UTFÄRDAD 2003)

40 Denna IFRS ersätter IFRS 1 (utfärdad 2003 och ändrad i maj 2008).

Tillägg A

Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

antaget anskaffningsvärde	Ett belopp som används som ersättning för anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde vid en viss tidpunkt. Efterföljande avskrivning förutsätter att företaget inledningsvis hade redovisat tillgången eller skulden per denna tidpunkt och att anskaffningsvärdet var lika med antaget anskaffningsvärde.
första finansiella rapporter enligt IFRS	De första finansiella rapporterna i vilka ett företag tillämpar **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följs.
första rapportperiod enligt IFRS	Den senaste rapportperiod som täcks av ett företags **första finansiella rapporter enligt IFRS**.
förstagångstillämpare	Ett företag som upprättar sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

▼M16

International Financial Reporting Standards (IFRS)	Standarder och tolkningar som fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av a) International Financial Reporting Standards (IFRS), b) International Accounting Standards (IAS), och c) tolkningar som tagits fram av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).
rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS	Ett företags rapport över finansiell ställning per **tidpunkten för övergången till IFRS**.
tidigare redovisningsprinciper	Den redovisningsgrund en **förstagångstillämpare** använde omedelbart före övergången till IFRS.
tidpunkt för övergång till IFRS	Början på den tidigaste perioden för vilken ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt IFRS i sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.
verkligt värde	Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Bilaga B

Undantag till retroaktiv tillämpning av andra IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

B1 Ett företag ska lämna upplysning om

(a) borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning (punkt B2 och B3),

(b) säkringsredovisning (punkt B4–B6), och

(c) innehav utan bestämmande inflytande (punkt B7).

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning

B2 Utöver vad som tillåts enligt punkt B3 ska en förstagångstillämpar tillämpa kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* framåtriktat för transaktioner som skett den 1 januari 2004 eller senare. Med andra ord, om en förstagångstillämpare tog bort finansiella tillgångar som inte är derivat eller finansiella skulder som inte är derivat från rapporten över finansiell ställning enligt sina tidigare redovisningsprinciper till följd av en transaktion som skedde före den 1 januari 2004, ska förstagångstillämparen inte redovisa dessa tillgångar och skulder enligt IFRS (såvida de inte uppfyller kraven för redovisning till följd av en senare transaktion eller händelse).

B3 Oaktat punkt B2 får ett företag tillämpa kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning i IAS 39 retroaktivt från ett datum företaget väljer, förutsatt att den information som behövs för att tillämpa IAS 39 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som togs bort från rapporten över finansiell ställning till följd av tidigare transaktioner erhölls vid den tidpunkt när dessa transaktioner första gången redovisades.

▼M16

Säkringsredovisning

B4 Enligt kraven i IAS 39 ska ett företag vid tidpunkten för övergång till IFRS

(a) värdera alla derivat till verkligt värde, och

(b) eliminera alla uppskjutna förluster och vinster som uppkommer för derivat som redovisades som om de vore tillgångar eller skulder enligt tidigare redovisningsprinciper.

B5 I sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska ett företag inte redovisa ett säkringsförhållande som inte uppfyller kraven på säkringsredovisning enligt IAS 39 (exempelvis många säkringsförhållanden där säkringsinstrumentet är ett kontantinstrument eller en utfärdad option; där den säkrade posten är en nettoposition; eller där säkringen täcker ränterisk i ett innehav som hålls till förfall). Om ett företag identifierade en nettoposition som en säkrad post enligt tidigare redovisningsprinciper, kan det dock identifiera en enskild post i den nettopositionen som en säkrad post enligt IFRS, under förutsättning att det inte gör det senare än vid tidpunkten för övergång till IFRS.

B6 Om ett företag, före tidpunkten för övergång till IFRS, hade identifierat en transaktion som en säkring, men säkringen inte uppfyller kraven på säkringsredovisning i IAS 39, ska företaget tillämpa punkterna 91 och 101 i IAS 39 för att upphöra med säkringsredovisning. Transaktioner som ingicks före tidpunkten för övergång till IFRS ska inte retroaktivt identifieras som säkringar.

Innehav utan bestämmande inflytande

B7 En förstagångstillämpare ska tillämpa följande krav i IAS 27 (enligt ändringar 2008) framåtriktat från tidpunkten för övergång till IFRS:

(a) Kraven i punkt 28 att summa totalresultat är hänförligt till ägarna till moderföretaget och till innehaven utan bestämmande inflytande även om detta leder till ett negativt värde för innehaven utan bestämmande inflytande.

(b) Kraven i punkt 30 och 31 för redovisning av förändringar i moderföretagets ägarandelar i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande.

(c) Kraven i punkt 34–37 för redovisning av en förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag och kraven som sammanhänger med dem i punkt 8A i IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 3 (enligt ändringar 2008) retroaktivt på tidigare rörelseförvärv ska det också tillämpa IAS 27 (enligt ändringar 2008) enligt punkt C1 i denna standard.

▼M16

Tillägg C

Undantag för rörelseförvärv

Denna bilaga är en del av standarden. Ett företag ska tillämpa följande krav på rörelseförvärv som företaget redovisade före tidpunkten för övergång till IFRS.

C1 En förstagångstillämpare kan välja att inte tillämpa IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) retroaktivt på tidigare rörelseförvärv (som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS). Om en förstagångstillämpare räknar om ett rörelseförvärv så att det uppfyller kraven i IFRS 3 (enligt omarbetning 2008), ska dock företaget räkna om alla rörelseförvärv efter detta rörelseförvärv och dessutom tillämpa IAS 27 från samma datum. Om en förstagångstillämpare exempelvis väljer att räkna om ett rörelseförvärv som skedde den 30 juni 20X6, ska alla rörelseförvärv som skedde mellan den 30 juni 20X6 och tidpunkten för övergången till IFRS räknas om och dessutom ska IAS 27 (enligt ändringar 2008) tillämpas från och med den 30 juni 20X6.

C2 Ett företag behöver inte tillämpa IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer vid rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS. Om företaget inte tillämpar IAS 21 retroaktivt på sådana justeringar till verkligt värde och goodwill, ska det redovisa dem som tillgångar och skulder i företaget och inte som tillgångar och skulder i det förvärvade företaget. Därför är sådan goodwill och sådana justeringar till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta, som redovisas till valutakursen som användes enligt de tidigare redovisningsprinciperna.

C3 Ett företag kan tillämpa IAS 21 retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer i antingen

(a) alla rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS, eller

(b) alla rörelseförvärv som företaget väljer att räkna om för att de ska överensstämma med IFRS 3, enligt punkt C1 ovan.

C4 Om en förstagångstillämpare inte tillämpar IFRS 3 retroaktivt på ett tidigare rörelseförvärv, ger detta följande konsekvenser för detta rörelseförvärv:

(a) Förstagångstillämparen ska behålla samma klassificering (som ett förvärv av förvärvaren, ett omvänt förvärv av det förvärvade företaget eller ett samgående) som i de finansiella rapporterna enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) Förstagångstillämparen ska vid tidpunkten för övergång till IFRS redovisa samtliga sina tillgångar och skulder som förvärvades eller övertogs vid ett tidigare företagsförvärv eller samgående, förutom

(i) vissa finansiella tillgångar och finansiella skulder som tagits bort från rapporten över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper (se punkt B2), och

▼M16

(ii) tillgångar, däribland goodwill, och skulder som inte redovisades i förvärvarens konsoliderade rapport över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper och som inte heller skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IFRS i det förvärvade företagets separata rapport över finansiell ställning (se (f)–(i) nedan).

Förstagångstillämparen ska redovisa eventuella uppkomna förändringar genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), såvida inte förändringen uppkommer till följd av redovisning av en immateriell tillgång som tidigare innefattades i goodwill (se (g) (i) nedan).

(c) Förstagångstillämparen ska i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS undanta poster som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper, men som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång eller skuld enligt IFRS. Förstagångstillämparen ska redovisa uppkommen förändring enligt följande:

(i) Förstagångstillämparen kan ha klassificerat ett tidigare rörelseförvärv som ett förvärv och redovisat en post som en immateriell tillgång, som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Företaget ska omklassificera den posten (och eventuella uppskjutna skatter och innehav utan bestämmande inflytande som är hänförliga till den) till att utgöra en del av goodwill (om det inte redovisade goodwill som en direkt avdragspost från eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, se (g) (i) och (i) nedan).

(ii) Förstagångstillämparen ska redovisa alla andra uppkomna förändringar direkt i balanserade vinstmedel ([1]).

(d) Enligt IFRS krävs att efterföljande värdering av vissa tillgångar och skulder sker utifrån en grund som inte bygger på anskaffningsvärde, såsom verkligt värde. Förstagångstillämparen ska värdera dessa tillgångar och skulder utifrån den grunden i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, även om de anskaffades eller övertogs vid ett tidigare rörelseförvärv. Företaget ska redovisa eventuellt uppkommen förändring i det redovisade värdet genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), och inte under goodwill.

(e) Omedelbart efter rörelseförvärvet ska det redovisade värdet enligt tidigare redovisningsprinciper för anskaffade tillgångar och övertagna skulder i det rörelseförvärvet utgöra det antagna anskaffningsvärdet enligt IFRS per denna tidpunkt. Om det enligt IFRS krävs en värdering som bygger på anskaffningsvärde för dessa tillgångar och skulder per en senare tidpunkt, ska detta antagna anskaffningsvärde utgöra grunden för avskrivning efter anskaffningsvärde från och med tidpunkten för rörelseförvärvet.

([1]) Sådana förändringar innefattar omklassificeringar från eller till immateriella tillgångar om goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper inte redovisades som en tillgång. Detta blir fallet om företaget, enligt tidigare redovisningsprinciper, (a) drog av goodwill direkt från eget kapital, eller (b) inte redovisade företagsförvärvet som ett förvärv.

▼M16

(f) Om en förvärvad tillgång eller övertagen skuld från ett tidigare rörelseförvärv inte redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper, har den inte ett antaget anskaffningsvärde om noll i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. I stället ska förvärvaren i koncernens rapport över finansiell ställning redovisa och värdera den utifrån vad som enligt IFRS krävs i det förvärvade företagets rapport över finansiell ställning. Detta kan illustreras med följande: Om förvärvaren enligt sina tidigare redovisningsprinciper inte hade aktiverat finansiella leasingavtal som förvärvats i tidigare rörelseförvärv, ska det aktivera dessa leasingavtal i sina konsoliderade finansiella rapporter, eftersom det enligt IAS 17 *Leasingavtal* krävs att det förvärvade företaget skulle göra detta i sin rapport över finansiell ställning enligt IFRS. På motsvarande sätt, om förvärvaren inte hade, enligt sina tidigare redovisningsprinciper, redovisat en eventualförpliktelse som fortfarande fanns vid tidpunkten för övergång till IFRS, ska förvärvaren redovisa denna eventualförpliktelse per denna tidpunkt såvida inte IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* skulle förbjuda redovisningen av den i det förvärvade företagets finansiella rapporter. Omvänt gäller att om en tillgång eller skuld innefattades i goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, men skulle ha redovisats separat enligt IFRS 3, ska tillgången eller skulden redovisas som goodwill, såvida det inte enligt IFRS skulle krävas att den redovisas i det förvärvade företagets finansiella rapporter.

(g) Det redovisade värdet för goodwill i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska vara goodwillens redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergång till IFRS, efter följande två justeringar:

(i) Om det krävs enligt (c) (i) ovan ska förstagångstillämparen öka det redovisade värdet för goodwill när företaget omklassificerar en post som det redovisade som en immateriell tillgång enligt tidigare redovisningsprinciper. På motsvarande sätt gäller att, såvida det krävs enligt (f) ovan, om förstagångstillämparen redovisar en immateriell tillgång som innefattades i redovisad goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, ska förstagångstillämparen minska det redovisade värdet för goodwill enligt detta (och, i tillämpliga fall, justera uppskjuten skatt och innehav utan bestämmande inflytande).

(ii) Oavsett om det finns någon indikation på att goodwillen behöver skrivas ned eller ej, ska förstagångstillämparen tillämpa IAS 36 för att pröva om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid tidpunkten för övergång till IFRS och för att redovisa eventuell nedskrivning i balanserade vinstmedel (eller i omvärderingsreserven, om detta krävs enligt IAS 36). Prövning av nedskrivningsbehovet ska utgå från förhållandena vid tidpunkten för övergång till IFRS.

(h) Inga andra justeringar ska göras av goodwillens redovisade värde vid tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis ska en förstagångstillämpare inte räkna om det redovisade värdet av goodwill för att

(i) undanta pågående forskning och utveckling som förvärvats i rörelseförvärvet i fråga (om inte den hänförliga immateriella tillgången skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IAS 38 i det förvärvade företagets rapport över finansiell ställning),

▼**M16**

(ii) justera tidigare avskrivning av goodwill,

(iii) återföra justeringar av goodwill som inte skulle tillåtas enligt IFRS 3, men som gjordes enligt tidigare redovisningsprinciper, på grund av justeringar av tillgångar och skulder mellan tidpunkten för rörelseförvärvet och tidpunkten för övergång till IFRS.

(i) Om förstagångstillämparen redovisade goodwill som en minskning av eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper

(i) ska det inte redovisa den goodwillen i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS och inte heller överföra goodwillen till resultatet om det avyttrar dotterföretaget eller om investeringen i dotterföretaget skrivs ned.

(ii) ska justeringar som är hänförliga till ett efterföljande utfall av en händelse som påverkar köpeskillingen redovisas i balanserade vinstmedel.

(j) Enligt förstagångstillämparens tidigare redovisningsprinciper kanske ett dotterföretag som förvärvades i ett tidigare företagsförvärv inte omfattades av företagets koncernredovisning (exempelvis eftersom moderföretaget inte betraktade det som ett dotterföretag enligt tidigare redovisningsprinciper eller inte upprättade någon koncernredovisning). Förstagångstillämparen ska justera det redovisade värdet för dotterföretagets tillgångar och skulder till det värde som skulle krävas enligt IFRS i dotterföretagets rapport över finansiell ställning. Det antagna anskaffningsvärdet för goodwill är lika med skillnaden, vid tidpunkten för övergång till IFRS, mellan

(i) moderföretagets andel av dessa justerade redovisade värden, och

(ii) anskaffningsvärdet för moderföretagets innehav i dotterföretaget, i moderföretagets separata finansiella rapporter.

(k) Värderingen av innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt är en följd av värderingen av andra tillgångar och skulder. Därför påverkar ovanstående justeringar av redovisade tillgångar och skulder innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt.

C5 Undantaget för tidigare rörelseförvärv gäller även för tidigare investeringar i intresseföretag och andelar i joint ventures. Vidare gäller den tidpunkt som valts för punkt C1 för alla sådana förvärv.

▼M16

Bilaga D

Undantag från andra IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

▼M24

D1 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag

▼M18

(a) aktierelaterade ersättningar (punkt D2 och D3),

▼M16

(b) försäkringsavtal (punkt D4),

▼M24

(c) antaget anskaffningsvärde (punkterna D5–D8A),

(d) leasingavtal (punkterna D9 och D9A),

▼M16

(e) ersättningar till anställda (punkt D10 och D11),

(f) ackumulerade omräkningsdifferenser (punkt D12 och D13),

(g) innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag (punkt D14 och D15),

(h) tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkt D16 och D17),

(i) sammansatta finansiella instrument (punkt D18),

(j) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkt D19),

(k) värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (punkt D20),

▼M24

(l) skyldigheter avseende nedläggning som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (punkterna D21 och D21A),

▼M18

(m) finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster* (punkt D22),

(n) lånekostnader (punkt D23),

(o) överföringar av tillgångar från kunder (punkt D24).

▼M16

Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

Aktierelaterade ersättningar

D2 En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* på egetkapitalinstrument som tilldelades den 7 november 2002 eller tidigare. En förstagångstillämpare uppmuntras också att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på egetkapitalinstrument som tilldelades efter den 7 november 2002 och som blivit intjänade före den senare av (a) tidpunkten för övergång till

▼M16

IFRS och (b) den 1 januari 2005. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 2 på sådana egetkapitalinstrument, kan förstagångstillämparen emellertid endast göra detta om företaget offentliggjort det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, fastställt per värderingstidpunkten och enligt definitioner i IFRS 2. Företaget ska dock även lämna upplysningar, enligt kraven i punkt 44 och 45 i IFRS 2, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare). Om en förstagångstillämpare ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka IFRS 2 inte har tillämpats, behöver inte företaget tillämpa punkt 26–29 i IFRS 2 om ändringen skedde före övergången till IFRS.

D3 En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som uppkommer vid transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar som reglerades före tidpunkten för övergång till IFRS. En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som reglerades före den 1 januari 2005. För skulder på vilka IFRS 2 tillämpas behöver en förstagångstillämpare inte räkna om jämförande information till den del den informationen är hänförlig till en period eller ett datum före den 7 november 2002.

Försäkringsavtal

D4 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 4 *Försäkringsavtal*. IFRS 4 begränsar byten av redovisningsprinciper för försäkringsavtal, inklusive byten som görs av en förstagångstillämpare.

Verkligt värde eller omvärderat värde som antaget anskaffningsvärde

D5 Ett företag kan välja att värdera en materiell anläggningstillgång till dess verkliga värde vid tidpunkten för övergång till IFRS och använda detta verkliga värde som antaget anskaffningsvärde per denna tidpunkt.

D6 En förstagångstillämpare kan välja att använda en omvärdering av en materiell anläggningstillgång enligt tidigare redovisningsprinciper per, eller före, tidpunkten för övergång till IFRS, som antaget anskaffningsvärde vid omvärderingstidpunkten, om det omvärderade värdet vid tidpunkten för omvärderingen i stort sett motsvarade

(a) verkligt värde, eller

(b) anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde enligt IFRS, justerat för att exempelvis återspegla förändringar i ett allmänt eller särskilt prisindex.

D7 Valen i punkterna D5 och D6 kan även användas för

(a) förvaltningsfastigheter, om ett företag väljer att använda metoden som bygger på anskaffningsvärde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*,

(b) immateriella tillgångar som uppfyller

(i) kriterierna för att redovisas som tillgångar enligt IAS 38 (inklusive tillförlitlig värdering av ursprungligt anskaffningsvärde), och

(ii) kriterierna i IAS 38 för omvärdering (inklusive förekomst av en aktiv marknad).

▼M16

Ett företag ska inte använda dessa val för andra tillgångar eller för skulder.

D8 En förstagångstillämpare kan ha fastställt ett antaget anskaffningsvärde enligt tidigare redovisningsprinciper för vissa eller samtliga tillgångar och skulder genom att värdera dem till verkligt värde vid en viss tidpunkt på grund av exempelvis en privatisering eller marknadsintroduktion. Företaget får använda en sådan händelsestyrd beräkning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde för IFRS per denna värderingstidpunkt.

▼M24

Antaget anskaffningsvärde

D8A Enligt vissa nationella redovisningskrav ska kostnader för utvinning och utveckling av olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område. En förstagångstillämpare som använder en sådan redovisning enligt tidigare redovisningsprinciper kan välja att värdera olje- och gastillgångar vid tidpunkten för övergång till IFRS på följande grund:

(a) Prospekterings- och utvärderingstillgångar till det belopp som fastställts enligt företagets tidigare redovisningsprinciper, och

(b) tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna till de belopp som fastställts för kostnadscenterna enligt de tidigare redovisningsprinciperna. Företaget ska fördela detta belopp proportionellt på kostnadscentrets underliggande tillgångar genom att använda reservvolymer eller reservvärden per det datumet.

Ett företag ska pröva nedskrivningsbehovet för prospekterings- och utvärderingstillgångar samt för tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna vid tidpunkten för övergången till IFRS i enlighet med respektive IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* eller IAS 36 och, vid behov, minska det belopp som fastställts enligt (a) eller (b) ovan. Vid tillämpning av denna punkt inbegriper olje- och gastillgångar enbart de tillgångar som används i prospektering, utvärdering, utveckling eller produktion av olja och gas.

▼M16

Leasingavtal

D9 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*. Därför får en förstagångstillämpare fastställa huruvida ett avtal, som är befintligt vid tidpunkten för övergång till IFRS, innehåller ett leasingavtal baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna tidpunkt.

▼M24

D9A Om en förstagångstillämpare gjorde samma fastställande av huruvida ett avtal innehöll ett leasingavtal enligt tidigare redovisningsprinciper som det som krävs i IFRIC 4 men vid en senare tidpunkt än den som krävs i IFRIC 4 behöver inte förstgångstillämparen omvärdera det fastställandet när företaget tillämpar IFRS. För ett företag ska anses ha gjort samma fastställande av huruvida ett avtal innehöll ett leasingavtal enligt tidigare redovisningsprinciper krävs att det fastställandet skulle ha givit samma resultat som tillämpningen av IAS 17 *Leasingavtal* och IFRIC 4.

▼M16

Ersättningar till anställda

D10 Enligt IAS 19 *Ersättningar till anställda* kan ett företag välja att använda en ”korridormetod” som innebär att vissa aktuariella vinster och förluster inte redovisas. Retroaktiv tillämpning av denna metod kräver att ett företag delar upp de ackumulerade aktuariella vinsterna och förlusterna, från planens början till tidpunkten för övergång till IFRS, i en redovisad del och en oredovisad del. En förstagångstillämpare kan dock välja att redovisa alla ackumulerade aktuariella vinster och förluster i rapporten över finansiell ställning vid tidpunkten för övergång till IFRS även om företaget använder korridormetoden för aktuariella vinster och förluster som uppkommer senare. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag ska det tillämpas på alla planer.

D11 Ett företag kan lämna upplysning om de belopp som krävs enligt punkt 120A (p) i IAS 19 eftersom beloppen fastställs för varje redovisningsperiod framåtriktat från tidpunkten för övergång till IFRS.

Ackumulerade omräkningsdifferenser

D12 IAS 21 kräver att ett företag

(a) redovisar vissa omräkningsdifferenser i övrigt totalresultat och ackumulerar dessa i en separat komponent i eget kapital, och

(b) vid avyttring av en utlandsverksamhet, omklassificerar den ackumulerade omräkningsdifferensen från den utlandsverksamheten (inklusive, i tillämpliga fall, vinster och förluster från säkringar som är hänförliga till den) till resultatet, som del av vinsten eller förlusten vid avyttringen.

D13 En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för ackumulering av omräkningsdifferenser som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag

(a) bedöms de ackumulerade omräkningsdifferenserna för all utlandsverksamhet uppgå till noll vid tidpunkten för övergång till IFRS, och

(b) ska vinsten eller förlusten vid en efterföljande avyttring av en utlandsverksamhet inte innefatta omräkningsdifferenser som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS och ska innefatta omräkningsdifferenser som uppkommer senare.

Innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag

D14 När ett företag upprättar separata finansiella rapporter krävs enligt IAS 27 (enligt ändringar 2008) att det ska redovisa sina innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag antingen

(a) till anskaffningsvärde, eller

(b) enligt IAS 39.

D15 Om en förstagångstillämpare värderar ett sådant innehav till anskaffningsvärde enligt punkt D14 ska det värdera detta innehav till ett av följande belopp i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS:

(a) anskaffningsvärde fastställt enligt IAS 27, eller

▼M16

(b) antaget anskaffningsvärde. Antaget anskaffningsvärde för sådant innehav ska vara dess

(i) verkliga värde (fastställt enligt IAS 39) per företagets tidpunkt för övergång till IFRS i dess separata finansiella rapporter, eller

(ii) redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper per den tidpunkten.

En förstagångstillämpare kan välja antingen (i) eller (ii) ovan för att värdera sitt innehav i varje dotterföretag, gemensamt styrda företag eller intresseföretag som det väljer att värdera till antaget anskaffningsvärde.

Dotterföretags, intresseföretags och joint ventures tillgångar och skulder

D16 Om ett dotterföretag blir förstagångstillämpare efter sitt moderföretag, ska dotterföretaget i sina finansiella rapporter värdera sina tillgångar och skulder till antingen

(a) de redovisade värden som skulle ingå i moderföretagets koncernredovisning, baserat på moderföretagets tidpunkt för övergång till IFRS, om inga justeringar gjordes i konsolideringssyfte eller på grund av effekterna av det rörelseförvärv i vilket moderföretaget förvärvade dotterföretaget, eller

(b) de redovisade värden som krävs i övrigt i denna standard, baserat på dotterföretagets tidpunkt för övergång till IFRS. Dessa redovisade värden kan skilja sig från dem som beskrivs i (a)

(i) när undantagen i denna standard leder till värderingar som är beroende av tidpunkten för övergång till IFRS.

(ii) när de redovisningsprinciper som använts i dotterföretagets finansiella rapporter skiljer sig från dem som använts i koncernredovisningen. Exempelvis kanske dotterföretaget använder metoden som bygger på anskaffningsvärde, enligt IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och koncernen omvärderingsmetoden.

Ett intresseföretag eller joint venture som blir förstagångstillämpare efter ett företag som har ett betydande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det kan göra ett likartat val.

D17 Om ett företag blir förstagångstillämpare efter sitt dotterföretag (eller intresseföretag eller joint venture), ska dock detta företag i koncernredovisningen värdera dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) tillgångar och skulder till samma redovisade värden som i dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) finansiella rapporter, efter justeringar i konsolideringssyfte och justeringar av kapitalandelar samt för effekterna av det rörelseförvärv i vilket företaget förvärvade dotterföretaget. Om ett moderföretag blir förstagångstillämpare i sina separata finansiella rapporter före eller efter koncernredovisningen, ska det värdera sina tillgångar och skulder till samma belopp i båda de finansiella rapporterna, med undantag för justeringar i konsolideringssyfte.

▼M16

Sammansatta finansiella instrument

D18 Enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* måste ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument vid avtalets ingående i separata skuld- och egetkapitaldelar. Om skulddelen inte längre är utestående, skulle retroaktiv tillämpning av IAS 32 innebära uppdelning av två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntejusteringen för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Enligt denna standard behöver dock inte en förstagångstillämpare särredovisa dessa två delar om skulddelen inte längre är utestående vid tidpunkten för övergång till IFRS.

Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument

D19 IAS 39 tillåter att en finansiell tillgång vid första redovisningstillfället identifieras som en finansiell tillgång som kan säljas eller som ett finansiellt instrument (såvida det uppfyller vissa kriterier) som identifieras som en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet. Trots detta krav tillämpas undantag under dessa förutsättningar,

(a) ett företag tillåts att identifiera en tillgång som att den kan säljas per datumet för övergång till IFRS.

(b) ett företag tillåts att identifiera, per datumet för övergång till IFRS, en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet förutsatt att tillgången eller skulden uppfyller kraven i punkt 9 (b) (i), 9 (b) (ii) eller 11A i IAS 39 per detta datum.

Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället

D20 Oaktat kraven i punkterna 7 och 9 kan ett företag tillämpa kraven i den sista meningen i IAS 39, punkt VT76, och VT76A, antingen

(a) framåtriktat på transaktioner som ingåtts efter 25 oktober 2002, eller

(b) framåtriktat på transaktioner som ingåtts efter den 1 januari 2004.

Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar

D21 IFRIC 1 *Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder* kräver att preciserade förändringar i en skyldighet avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd läggs till eller dras av från anskaffningsvärdet för den tillgång till vilken den är hänförlig, och att det justerade avskrivningsbara beloppet därefter skrivs av framåtriktat över dess återstående nyttjandeperiod. En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för förändringar i sådana skyldigheter som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag ska förstagångstillämparen

(a) värdera skyldigheten per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37,

▼M16

(b) till den del skyldigheten faller inom tillämpningsområdet för IFRIC 1, uppskatta det belopp som skulle ha innefattats i anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången när skyldigheten först uppkom, genom att diskontera skyldigheten till denna tidpunkt med användande av företagets bästa uppskattning av den historiska diskonteringssatsen (diskonteringssatser) justerad (justerade) för risk som skulle ha tillämpats för den skyldigheten under den mellanliggande perioden, och

(c) beräkna den ackumulerade avskrivningen på detta belopp, per tidpunkten för övergång till IFRS, med utgångspunkt i den aktuella uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod, genom att använda de regler för avskrivning som företaget antagit enligt IFRS.

▼M24

D21A Ett företag som utnyttjar undantaget i punkt D8A (b) (för olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna som redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område enligt tidigare redovisningsprinciper) ska i stället för att tillämpa punkt D21 eller IFRIC 1 göra följande:

(a) värdera befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37, och

(b) redovisa direkt i balanserade vinstmedel en eventuell differens mellan det beloppet och det redovisade värde av skyldigheterna vid tidpunkten för övergången till IFRS som fastställts enigt tidigare redovisningsprinciper.

▼M16

Finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12

D22 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 12.

Lånekostnader

D23 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt 27 och 28 i IAS 23, enligt omarbetning 2007. I dessa punkter ska hänvisningar till ikraftträdandedatum tolkas som den 1 juli 2009 eller datumet för övergång till IFRS, beroende på vilken tidpunkt som inträffar sist.

▼M18

Överföringar av tillgångar från kunder

D24 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt 22 i IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*. I den punkten ska hänvisning till ikraftträdandedatum tolkas som den 1 juli 2009 eller datumet för övergång till IFRS, beroende på vilken tidpunkt som inträffar sist. Dessutom kan en förstagångstillämpare bestämma ett annat datum, före datumet för övergång till IFRS, och tillämpa IFRIC 18 på alla överföringar av tillgångar från kunder som skett det datumet eller senare.

▼M28

Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

D25 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument*

▼**M16**

Tillägg E

Kortfristiga undantag från IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

[Bilagan är reserverad för kommande möjliga kortfristiga undantag]

▼**M25**

Upplysningar om finansiella instrument

E3 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt 44G i IFRS 7. (*)

(*) I *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kraven enligt IFRS 7 att presentera jämförande information*, (Ändringar i IFRS 1) som utfärdades i januari 2010 lades punkt E3 till. För att undvika den potentiella användningen av efterrationaliseringar och säkerställa att förstagångstillämpare inte missgynnas i förhållande till företag som redan tillämpar IFRS beslutade styrelsen att förstagångstillämpare bör ha rätt att använda samma övergångsbestämmelser som företag som redan utarbetar finansiella rapporter enligt IFRS, och som ingår i *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7).

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

Aktierelaterade ersättningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur de finansiella rapporterna ska utformas med avseende på ett företags *aktierelaterade ersättningar*. I synnerhet krävs att effekterna av aktierelaterade ersättningar, exempelvis kostnader som är hänförliga till transaktioner i vilka personal tilldelas *aktieoptioner*, återspeglas i företagets ►M5 rapport över totalresultat ◄ och finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M23

2. Företag ska tillämpa IFRS 2 på alla aktierelaterade ersättningar, oberoende av om företaget kan identifiera antingen vissa eller alla erhållna varor eller tjänster, inbegripet

a) *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*,

b) *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, och

c) transaktioner där företaget erhåller eller köper varor eller tjänster under avtalsvillkor som innebär att antingen företaget eller leverantören av dessa varor eller tjänster har möjlighet att välja om företaget ska reglera transaktionen med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom emission av egetkapitalinstrument,

förutom enligt vad som anges i punkterna 3A–6. I avsaknad av identifierbara varor eller tjänster kan andra sakförhållanden utvisa att varor eller tjänster har erhållits (eller kommer att erhållas), varvid IFRS 2 är tillämplig.

———————

3A. En aktierelaterad ersättning får regleras av annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) för det företag som erhåller eller förvärvar varorna eller tjänsterna. Punkt 2 är också tillämplig på företag som

a) erhåller varor eller tjänster när ett annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) ska reglera den aktierelaterade ersättningen, eller

b) ska reglera en aktierelaterad ersättning när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna

om inte överföringen uppenbarligen har ett annat syfte än betalning av varor eller tjänster som levereras till det företag som erhåller dem.

▼B

4. I denna standard är en transaktion med en anställd (eller annan part) i dennes egenskap av ►M5 ägaren ◄ av företagets egetkapitalinstrument inte aktierelaterade ersättningar. Exempelvis gäller att när ett företag tilldelar alla ►M5 ägaren ◄ av ett visst slag av dess egetkapitalinstrument rätt att förvärva ytterligare egetkapitalinstrument av företaget till en kurs som är lägre än dessas verkliga värde och en anställd erhåller en sådan rätt eftersom han eller hon är ►M5 ägare ◄ av egetkapitalinstrument av just det slaget, omfattas inte tilldelningen eller utnyttjandet av denna rätt av kraven i denna standard.

5. Enligt vad som anges i punkt 2 tillämpas denna standard på aktierelaterade ersättningar genom vilka ett företag förvärvar eller erhåller varor eller tjänster. Med varor avses varulager, förbrukningsmaterial, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra icke-finansiella tillgångar. ►M22 Ett företag ska dock inte tillämpa denna standard på transaktioner i vilka de förvärvade varorna ingår i de nettotillgångar som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), avseende rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivning i punkt B1–B4 i IFRS 3, eller avseende verksamhet som part bidragit med vid bildandet av ett joint venture enligt definition i IAS 31 *Andelar i Joint Ventures*. Följaktligen ligger inte egetkapitalinstrument ◄ som emitteras i samband med ett rörelseförvärv i utbyte mot det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget inom tillämpningsområdet för denna standard. Egetkapitalinstrument som erbjuds till det förvärvade företagets anställda i deras egenskap av anställda (exempelvis som ersättning för fortsatt tjänst) ligger emellertid inom tillämpningsområdet för denna standard. ►M12 Likaså ska indragning, ersättning eller andra förändringar av *avtal om aktierelaterade ersättningar* på grund av ett rörelseförvärv eller annan rekonstruktion av eget kapital, redovisas enligt denna standard. IFRS 3 innehåller vägledning vid fastställande av huruvida egetkapitalinstrument emitterade i ett rörelseförvärv är del av köpeskillingen för bestämmande inflytande över det förvärvade företaget (och därför faller inom tillämpningsområdet för IFRS 3) eller är ersättning för fortsatt tjänst som ska redovisas i perioden efter förvärvet (och därför faller inom tillämpningsområdet för denna standard). ◄

6. Denna standard tillämpas inte på sådana aktierelaterade ersättningar genom vilka företaget erhåller eller köper varor eller tjänster enligt avtal som ligger inom tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering* (enligt omarbetning 2003) ([1]), eller punkterna 5–7 i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (enligt omarbetning 2003).

REDOVISNING

7. Ett företag ska redovisa de varor eller tjänster som erhålls eller köps genom aktierelaterade ersättningar vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av eget kapital om varorna eller tjänsterna erhålls genom aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, eller som en skuld om varorna eller tjänsterna förvärvats genom aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

([1]) Titeln på IAS 32 ändrades 2005.

▼B

8. Om varorna eller tjänsterna som erhållits eller köpts genom aktierelaterade ersättningar inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar, redovisas de som kostnader.

9. Vanligtvis uppkommer en kostnad när varorna förbrukas eller tjänsterna nyttjas. Tjänster, exempelvis, förbrukas vanligtvis omedelbart och i dessa fall redovisas en kostnad när motparten utför tjänsten. Varor kan förbrukas över en viss period eller, i fråga om varulager, säljas vid ett senare tillfälle, och i dessa fall redovisas en kostnad när varorna har förbrukats eller sålts. Om varorna inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar kan det emellertid bli nödvändigt att redovisa en kostnad innan varorna förbrukats eller tjänsterna nyttjats. Ett företag kan exempelvis behöva köpa varor under forskningsfasen av ett projekt för att utveckla en ny produkt. Även om dessa varor inte har förbrukats kan det vara så att de inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgång enligt tillämplig standard.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED EGETKAPITALINSTRUMENT

Översikt

10. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska företaget omedelbart värdera de erhållna varorna eller tjänsterna och den motsvarande ökningen av eget kapital till det verkliga värdet för de erhållna varorna eller tjänsterna, såvida inte detta verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Om företaget inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska det beräkna dessas värde och den motsvarande ökningen av eget kapital, indirekt, genom hänvisning till ([1]) de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

11. För att tillämpa kraven i punkt 10 på transaktioner med *anställda och andra personer som utför liknande tjänster* ([2]), ska företaget beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, eftersom det vanligtvis inte är möjligt att uppskatta det verkliga värdet för de erhållna tjänsterna på ett tillförlitligt sätt, enligt förklaringen i punkt 12. Det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument ska beräknas per *tilldelningstidpunkten.*

12. Aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument tilldelas vanligtvis till anställda som en del av deras ersättningspaket, vid sidan av en kontantlön och andra anställningsförmåner. Vanligtvis går det inte att värdera de erhållna tjänsterna direkt för enskilda delar av den anställdes ersättningspaket. Det är vanligtvis inte heller möjligt att beräkna det verkliga värdet för hela ersättningspaketet fristående, utan att direkt beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Dessutom tilldelas aktier eller aktieoptioner ibland som del av ett

([1]) I denna standard används frasen ”genom hänvisning till” snarare än ”till” eftersom transaktionen ytterst värderas genom att de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, enligt den värdering som gjordes vid tidpunkten som anges i punkterna 11 eller 13 (beroende på vilken som är tillämplig), multipliceras med antalet intjänade egetkapitalinstrument, enligt förklaringen i punkt 19.

([2]) I återstoden av denna standard inbegriper alla referenser till anställda även andra personer som utför liknande tjänster.

▼B

bonussystem, snarare än som del av grundlönen, exempelvis för att motivera de anställda att stanna kvar i företaget eller som belöning för deras insatser för att förbättra företagets resultat. Genom att tilldela aktier eller aktieoptioner, vid sidan av annan ersättning, betalar företaget ytterligare ersättning för att erhålla ytterligare fördelar. Det är troligen svårt att beräkna det verkliga värdet för sådana tillkommande fördelar. På grund av svårigheterna att direkt beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde, ska företaget beräkna det verkliga värdet för den anställdes tjänster på basis av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.

13. För tillämpning av kraven i punkt 10 på transaktioner med parter som inte är anställda, antas, om inte annat kan påvisas, att de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Detta verkliga värde ska beräknas per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten. I sällsynta fall då företaget vederlägger detta antagande eftersom det inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska företaget beräkna värdet och den motsvarande ökningen av eget kapital indirekt, genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde enligt den värdering som görs per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.

▼M23

13A. I det fall en identifierbar (eventuellt) erhållen ersättning förefaller understiga det verkliga värdet på de erbjudna egetkapitalinstrumenten eller skuldförpliktelsen, ska detta sakförhållande anses indikera att annan ersättning (dvs. icke identifierbara varor eller tjänster) har erhållits av företaget (eller kommer att erhållas). Ett företag ska i enlighet med IFRS 2 värdera identifierbara varor eller tjänster som det erhåller. Ett företag ska värdera de icke identifierbara varor eller tjänster det erhållit (eller kommer att erhålla) som skillnaden mellan den aktiebaserade ersättningens verkliga värde och det verkliga värdet på identifierbara varor eller tjänster som erhållits (eller kommer att erhållas). De icke identifierbara varor eller tjänster som företaget erhållit ska värderas vid tilldelningstidpunkten. Vid likvida transaktioner ska skulden dock omvärderas vid varje rapporttillfälle tills den regleras i enlighet med punkterna 30–33.

▼B

Transaktioner i vilka tjänster erhålls

14. Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten *intjänas* direkt, behöver inte motparten fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan han eller hon har ovillkorad rätt till dessa egetkapitalinstrument. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att tjänsterna som motparten får ersättning för genom egetkapitalinstrumenten har utförts. I det fallet ska företaget vid tilldelningstidpunkten redovisa de erhållna tjänsterna i sin helhet samt en motsvarande ökning av eget kapital.

15. Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten intjänas först när motparten fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som motparten ska utföra som ersättning för dessa egetkapitalinstrument kommer att utföras i framtiden, under *intjänandeperioden*. Företaget ska redovisa dessa tjänster när de utförs av motparten under intjänandeperioden samt motsvarande ökning av eget kapital. Exempelvis

▼B

a) om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av en treårig tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som den anställde ska utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras i framtiden, under den treåriga intjänandeperioden.

b) om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av att ett visst resultat uppnås samt fortsatt anställning i företaget tills dessa resultatvillkor uppfyllts, och längden på intjänandeperioden är beroende av när resultatvillkoret uppfyllts, ska företaget anta att de tjänster den anställde ska utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras i framtiden, under den förväntade intjänandeperioden. Företaget ska per tilldelningstidpunkten göra en uppskattning av den förväntade intjänandeperiodens längd, baserat på det mest troliga utfallet av resultatvillkoret. Om resultatvillkoret är ett *marknadsvillkor*, ska uppskattningen av intjänandeperiodens längd överensstämma med antagandena som användes vid uppskattningen av de tilldelade optionernas verkliga värde och ska inte ändras i efterskott. Om resultatvillkoret inte är ett marknadsvillkor ska företaget, i erforderliga fall, ändra uppskattningen av intjänandeperiodens längd om senare information skulle visa att periodlängden skiljer sig från tidigare uppskattningar.

Transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde

Fastställande av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument

16. För transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, ska företag beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per *värderingstidpunkten*, baserat på eventuellt tillgängliga marknadskurser och med beaktande av de villkor och bestämmelser som gällde för tilldelningen av dessa egetkapitalinstrument (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).

17. Om det inte finns några tillgängliga marknadskurser ska företaget uppskatta det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten och använda en värderingsteknik för att uppskatta vad priset för dessa egetkapitalinstrument skulle ha varit vid värderingstidpunkten i en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värderingstekniken ska vara i överensstämmelse med allmänt accepterade metoder för värdering av finansiella instrument och ska omfatta alla faktorer och antaganden som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle använda (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).

18. Bilaga B innehåller ytterligare vägledning om beräkning av det verkliga värdet för aktier och aktieoptioner, med fokus på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda.

▼B

Hur intjäningsvillkor beaktas

19. en tilldelning av egetkapitalinstrument kan vara villkorad av att angivna *intjäningsvillkor* uppfyllts. Så är exempelvis en tilldelning av aktier eller aktieoptioner till en anställd normalt villkorad av att den anställde ska kvarstå i sin anställning i företaget under en angiven tidsperiod. Det kan finnas resultatvillkor som måste uppfyllas, exempelvis att företaget ska uppnå en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, ska inte beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner vid värderingstidpunkten. I stället beaktas intjäningsvillkoren genom att det antal egetkapitalinstrument som ingår i beräkningen av beloppet justeras så att det redovisade värdet för de varor eller tjänster som erhållits som ersättning för tilldelade egetkapitalinstrument, i slutänden, baseras på det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänas. Följaktligen redovisas sammanlagt inte något värde för erhållna varor eller tjänster, om de tilldelade egetkapitalinstrumenten inte intjänas på grund av att ett intjäningsvillkor inte uppfyllts, exempelvis om motparten inte fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, eller på grund av att resultatvillkoret inte uppfyllts, i enlighet med kraven i punkt 21.

20. Vid tillämpning av kraven i punkt 19, ska företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden baserat på bästa möjliga uppskattning av det antal egetkapitalinstrument som förväntas bli intjänade och det ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare skulle visa sig att det antal egetkapitalinstrument som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten, det vill säga vid slutet av intjänandeperioden ska företaget ändra uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades, i enlighet med kraven i punkt 21.

21. Marknadsvillkor, exempelvis en aktiemålkurs på vilken intjänande (eller möjlighet till inlösen) beror, ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I fråga om tilldelning av egetkapitalinstrument som är behäftad med marknadsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla andra intjäningsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänstgöringsperioden), oavsett om marknadsvillkoret uppfyllts eller inte.

▼M2

Hur villkor som inte är intjäningsvillkor beaktas

21A. På liknande sätt ska ett företag beakta alla villkor som inte är intjäningsvillkor vid uppskattning av det verkligt värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten. När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument som är behäftade med villkor som inte är intjäningsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla intjäningsvillkor som inte är marknadsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänsteperioden), oavsett om dessa villkor som inte är intjäningsvillkor uppfyllts eller ej.

▼B

Hur villkor som ger ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner ska beaktas*

22. För optioner med *villkor som ger* ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner*, gäller att detta villkor inte ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för tilldelade optioner per värderingstidpunkten. I stället ska en *option med villkor som ger* ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner* redovisas som en ny tilldelad option, om och när en option med villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner senare tilldelas.

Efter intjänandetidpunkten

23. När företaget har redovisat de erhållna varorna och tjänsterna enligt punkterna 10–22, och redovisat en motsvarande ökning av eget kapital, ska ingen efterföljande justering av totalt eget kapital göras efter intjänandetidpunkten. Företaget ska exempelvis inte vid ett senare tillfälle återföra det belopp som redovisats för en anställds utförda tjänster om de intjänade egetkapitalinstrumenten senare förverkas eller, i fråga om aktieoptioner, inte löses in. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

Om egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt

24. Kraven i punkterna 16–23 tillämpas när ett företag värderar aktierelaterade ersättningar genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument. I sällsynta fall kan det vara så att företaget vid värderingstidpunkten inte är i stånd att uppskatta det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument på ett tillförlitligt sätt, i enlighet med kraven i punkterna 16–22. Endast i dessa sällsynta fall ska företaget i stället

a) värdera egetkapitalinstrumenten till deras *realvärde*, första gången per den tidpunkt när företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten och därefter per varje balansdag samt per tidpunkten för slutlig reglering, där varje förändring av realvärdet ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. När det gäller tilldelning av aktieoptioner görs en slutlig reglering av avtalet om aktierelaterade ersättningar när optionerna löses in, är förverkade (exempelvis vid anställningens upphörande) eller utlöper (exempelvis när optionen förfaller).

b) redovisa erhållna varor eller tjänster baserat på antalet egetkapitalinstrument som slutligen intjänas eller (i tillämpliga fall) slutligen lösts in. För att tillämpa detta krav på exempelvis aktieoptioner, ska företaget redovisa de under intjänandeperioden eventuellt erhållna varorna eller tjänsterna, i enlighet med punkterna 14 och 15, förutom att kraven i punkt 15 (b) avseende marknadsvillkor inte gäller. Det belopp som redovisas för de varor eller tjänster som

▼B

erhålls under intjänandeperioden ska baseras på det antal aktieoptioner som förväntas bli intjänade. Företaget ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare visar sig att det antal aktieoptioner som väntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten ska företaget ompröva uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades. Efter intjänandetidpunkten ska företaget återföra det belopp som redovisats för erhållna varor eller tjänster om aktieoptionerna senare förverkas eller löper ut vid slutet av aktieoptionens löptid.

25. Om ett företag tillämpar punkt 24 behöver inte punkterna 26–29 tillämpas eftersom eventuella ändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades kommer att beaktas när den realvärdesmetod som beskrivs i punkt 24 tillämpas. Om ett företag reglerar en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilken punkt 24 har tillämpats gäller emellertid följande

a) om regleringen inträffar under intjänandeperioden, ska företaget redovisa regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och ska därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

b) eventuell betalning vid regleringen ska redovisas som återköp av egetkapitalinstrument, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger realvärdet för egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

Förändringar av villkoren och bestämmelserna enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades, inklusive indragningar och regleringar

26. Företag kan förändra de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelats. De kan exempelvis sänka lösenpriset på optioner som personalen tilldelats (det vill säga ange ett nytt pris på optionerna), vilket innebär att det verkliga värdet för dessa optioner ökar. Kraven i punkterna 27–29 att redovisa effekterna av förändringar beskrivs med utgångspunkt från aktierelaterade ersättningar till anställda. Kraven ska emellertid även tillämpas på aktierelaterade ersättningar med parter som inte är anställda, där ersättningarna värderas genom hänvisning till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I det senare fallet avser eventuella hänvisningar i punkterna 27–29 till tilldelningstidpunkten i stället den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.

27. Företaget ska redovisa, som ett minimum, de erhållna tjänsterna värderade till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per tilldelningspunkten, såvida inte egetkapitalinstrumenten inte blir intjänade på grund av att ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angivits per tilldelningstidpunkten inte har uppfyllts. Detta gäller även om det skett förändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumenten tilldelades och även om denna tilldelning har sagts upp eller reglerats. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet gällande aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt gynnar den anställde. Vägledning om hur detta krav tillämpas finns i bilaga B.

▼M2

28. Om en tilldelning av egetkapitalinstrument dras in eller regleras under intjänandeperioden (på annat sätt än att en tilldelning dras in genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts) …

▼B

a) ska företaget redovisa indragningen eller regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

▼M2

b) … Eventuellt överskjutande belopp ska redovisas som kostnad. Om avtalet om aktierelaterade ersättningar innefattade skulddelar ska företaget emellertid göra en ny beräkning av det verkliga värdet på skulden per datumet för indragning eller reglering. Eventuell betalning för att reglera skulddelen ska redovisas som en utsläckning av skulden.

▼B

c) om nya egetkapitalinstrument tilldelas den anställde och företaget, vid den tidpunkt då dessa nya egetkapitalinstrument tilldelas, betraktas de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som ersättning för dem som dragits in ska företaget redovisa tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten som ersätter de indragna på samma sätt som det redovisar en förändring av den ursprungliga tilldelningen, i enlighet med punkt 27 och vägledningen i bilaga B. Det tillkommande verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som ersätter de indragna egetkapitalinstrumenten och det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten, per tidpunkten för tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten. Det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten är deras verkliga värde, omedelbart innan indragningen, minus beloppet för eventuella ersättningar till den anställde vid indragningen av de egetkapitalinstrument vilka redovisas som en minskning av eget kapital i enlighet med (b) ovan. Om företaget inte betraktar de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som en ersättning för dem som dragits in, ska företaget redovisa dessa nya egetkapitalinstrument som en ny tilldelning av egetkapitalinstrument.

▼M2

28A. Om ett företag eller motpart kan välja huruvida det ska uppfylla ett villkor som inte är ett intjäningsvillkor ska företaget behandla företagets eller motpartens underlåtenhet att uppfylla detta villkor som inte är ett intjäningsvillkor under intjänandeperioden som en indragning.

▼B

29. Om ett företag återköper egetkapitalinstrument som blivit intjänade ska betalningen till den anställde redovisas som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger det verkliga värdet för de återköpta egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED KONTANTER

30. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter ska företaget värdera de varor och tjänster som köps och de skulder som uppkommer till det verkliga värdet för skulden. Fram till dess att skulden är reglerad ska företaget omvärdera det verkliga värdet för skulden per varje balansdag samt per likviddagen, där varje förändring av det verkliga värdet redovisas i periodens ►M5 rapport över totalresultat ◄.

▼B

31. Ett företag kan exempelvis som en del av ersättningspaketet tilldela syntetiska optioner till sina anställda, vilket medför att de anställda är berättigade till en framtida kontantersättning (i stället för egetkapitalinstrument), baserad på ökningen i företagets aktiekurs från en viss nivå och under en angiven tidsperiod. Alternativt kan ett företag ge sina anställda en rätt att erhålla en framtida kontantersättning genom att tilldela dem rätt till aktier (inklusive aktier som ska emitteras när aktieoptionerna löses in) som är inlösningsbara, antingen genom tvingande inlösen (exempelvis vid anställningens upphörande) eller på den anställdes begäran.

32. Företaget ska redovisa de erhållna tjänsterna, och den uppkomna skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna. Exempelvis intjänas vissa syntetiska optioner direkt och då behöver inte de anställda fullgöra en viss tjänstgöringsperiod för att vara berättigade till kontantersättningen. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att de tjänster som de anställda utför som ersättning för syntetiska optioner har erhållits. Företaget ska således omedelbart redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa. Om de tilldelade syntetiska optionerna inte intjänas förrän de anställda fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna under den tjänstgöringsperioden.

33. Skulden ska värderas, vid första redovisningstillfället och per varje balansdag till dess att skulden är reglerad, till det verkliga värdet för de syntetiska optionerna genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell, med beaktande av gällande villkor och bestämmelser för tilldelningen av de syntetiska optionerna och till den del de anställda per ►M5 rapportperiodens slut ◄ har utfört tjänsterna.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MED KONTANTREGLERING SOM ALTERNATIV

34. När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger antingen företaget eller dess motpart rätten att avgöra om företaget ska reglera transaktionerna med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget redovisa transaktionerna, eller delar av dem, som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter om, och till den del som, företaget ådragit sig en skyldighet att reglera transaktionerna med kontanter eller andra tillgångar, eller som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument om, och till den del som, en sådan skyldighet inte uppkommit.

Aktierelaterade ersättningar med avtalsvillkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen

35. Om ett företag har tilldelat motparten rätten att välja om aktierelaterade ersättningar ska regleras med kontanter ([1]) eller genom emission av egetkapitalinstrument, har företaget tilldelat ett sammansatt

([1]) I punkterna 35–43 omfattar alla hänvisningar till kontanter även andra tillgångar i företaget.

▼B

finansiellt instrument, som omfattar en skulddel (det vill säga motpartens rätt att kräva kontantersättning) och en egetkapitaldel (det vill säga motpartens rätt att kräva reglering med egetkapitalinstrument i stället för med kontanter). När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda, i vilka det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster beräknas direkt, ska företaget värdera egetkapitaldelen i det sammansatta finansiella instrumentet som skillnaden mellan det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster och det verkliga värdet för skulddelen, per den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

36. För andra transaktioner, inklusive transaktioner med anställda, ska företaget beräkna det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet per värderingstidpunkten, med beaktande av de villkor och bestämmelser enligt vilka rätten till kontanter eller egetkapitalinstrument tilldelades.

37. För att tillämpa punkt 36 ska företaget först beräkna det verkliga värdet för skulddelen och sedan beräkna det verkliga värdet för egetkapitaldelen – med beaktande av att motparten måste förverka rätten att erhålla kontanter för att kunna erhålla egetkapitalinstrumentet. Det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet är summan av de två delarnas verkliga värden. Aktierelaterade ersättningar där motparten har möjlighet att välja hur regleringen ska gå till har emellertid ofta en struktur som innebär att det är samma verkliga värde för båda alternativen. Motparten kan exempelvis ha en valmöjlighet att erhålla aktieoptioner eller syntetiska optioner som regleras med kontanter. I sådana fall är det verkliga värdet för egetkapitaldelen noll, och det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir följaktligen lika med det verkliga värdet för skulddelen. Omvänt gäller att om regleringsalternativens verkliga värden skiljer sig från varandra, är det verkliga värdet för egetkapitaldelen vanligen större än noll, i vilket fall det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir större än det verkliga värdet för skulddelen.

38. Företaget ska redovisa erhållna eller köpta varor eller tjänster separat för varje del av det sammansatta finansiella instrumentet. När det gäller skulddelen ska företaget redovisa de köpta varorna eller tjänsterna och en skuld motsvarande ersättningen för dessa varor eller tjänster när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med de krav som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter (punkterna 30–33). När det gäller en eventuell egetkapitaldel ska företaget redovisa de erhållna varorna eller tjänsterna, och en ökning av eget kapital, när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med kraven som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument (punkterna 10–29).

39. Per regleringstidpunkten ska företaget omvärdera skulden till dess verkliga värde. Om företaget reglerar skulden genom att emittera egetkapitalinstrument i stället för att betala med kontanter, ska skulden överföras direkt till eget kapital, som ersättning för de emitterade egetkapitalinstrumenten.

▼B

40. Om företaget reglerar skulden genom att betala med kontanter i stället för att emittera egetkapitalinstrument, gäller ersättningen som en reglering av skulden i sin helhet. En eventuell tidigare redovisad egetkapitaldel kvarstår som eget kapital. Genom att välja att reglera skulden med kontanter har motparten förverkat rätten att erhålla egetkapitalinstrument. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

Aktierelaterade ersättningar med villkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen

41. När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger företaget valmöjlighet att reglera antingen med kontanter eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget fastställa om det har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter och redovisa den aktierelaterade ersättningen i enlighet med detta. Företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter om alternativet att reglera med egetkapitalinstrument saknar kommersiell innebörd (exempelvis då företaget av rättsliga skäl är förhindrat från att emittera aktier), eller om företagets tidigare praxis eller uttalade policy har varit att reglera med kontanter, eller om det i allmänhet brukar reglera med kontanter när det är ett önskemål hos motparten.

42. Om företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter ska det redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, i punkterna 30–33.

43. Om det inte finns en sådan förpliktelse ska företaget redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, i punkterna 10–29. Vid reglering

a) om företaget väljer att reglera med kontanter, ska kontantersättningen redovisas som ett återköp av en andel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom enligt vad som anges i (c) nedan.

b) om företaget väljer att reglera genom att emittera egetkapitalinstrument, behövs ingen ytterligare redovisning (annat än, när så krävs, en omföring från en del av eget kapital till en annan), förutom enligt vad som anges i (c) nedan.

c) om företaget väljer att reglera enligt det alternativ som, per regleringstidpunkten, har det högre verkliga värdet, ska det redovisa en extra kostnad för det erlagda överskjutande värdet, det vill säga skillnaden mellan de erlagda kontanterna och det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som annars hade emitterats, eller skillnaden mellan det verkliga värdet för de emitterade egetkapitalinstrumenten och den kontantlikvid som annars hade erlagts, beroende på vilket som är tillämpligt.

▼**M23**

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MELLAN KONCERNFÖRETAG (ÄNDRINGAR 2009)

43A. För aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i dessas enskilda eller separata finansiella rapporter ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera dessa som en aktierelaterad ersättning som antingen reglerats med egetkapitalinstrument eller med kontanter, där följande värderas:

a) Naturen av tilldelningarna som tilldelats, och

b) dess egna rättigheter och förpliktelser.

Beloppet som redovisas av företaget som erhåller varorna eller tjänsterna kan avvika från beloppet som redovisas av koncernen eller av annat koncernföretag som reglerar den aktierelaterade ersättningen.

43B. Företaget som erhåller varorna eller tjänsterna ska värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument när

a) tilldelningarna som tilldelats är dess egna egetkapitalinstrument, eller

b) företaget inte har någon förpliktelse att reglera den aktierelaterade ersättningen.

Företaget ska senare bara omvärdera sådan aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument, om intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor förändras enligt punkterna 19–21. I övriga fall ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som reglerats med kontanter.

43C. Det företag som reglerar en aktierelaterad ersättning när annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna ska bara redovisa transaktionen som en aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument, om den reglerats med företagets egna egetkapitalinstrument. I annat fall ska transaktionen redovisas som en aktierelaterad ersättning som reglerats med kontanter.

43D. Vissa koncerntransaktioner innebär återbetalningar som kräver att ett koncernföretag betalar ett annat för de aktierelaterade ersättningarna till leverantörerna av varorna eller tjänsterna. I sådana fall ska det företag som erhåller varorna eller tjänsterna redovisa den aktierelaterade ersättningen enligt punkt 43B, oavsett koncerninternt avtal om återbetalning.

▼B

UPPLYSNINGAR

44. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå karaktären och innebörden avseende eventuella avtal om aktierelaterade ersättningar under perioden.

45. För att uppfylla principen i punkt 44 ska företaget lämna minst följande upplysningar

a) en beskrivning av varje typ av avtal om aktierelaterade ersättningar som förelåg vid något tillfälle under perioden, inklusive allmänna villkor och bestämmelser för varje avtal, exempelvis intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod (exempelvis med kontanter eller eget kapital). Ett företag med i allt väsentligt liknande typer av avtal om aktierelaterade ersättningar kan slå samman informationen, såvida det inte behövs upplysningar för varje avtal för att uppfylla principen i punkt 44.

b) antalet och vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner för var och en av följande grupper

i) utestående vid periodens början,

ii) tilldelade under perioden,

iii) förverkade under perioden,

iv) inlösta under perioden,

v) förfallna under perioden,

vi) utestående vid periodens slut, och

vii) inlösningsbara vid periodens slut.

c) för aktieoptioner som lösts in under perioden, den vägda genomsnittliga aktiekursen per lösendagen. Om optionerna lösts in regelbundet under hela perioden, kan företaget i stället lämna upplysningar om den vägda genomsnittliga aktiekursen under perioden.

d) för aktieoptioner som är utestående vid periodens slut, upplysningar om intervallet för lösenpriset och den vägda genomsnittliga återstående avtalade löptiden. Om intervallet för lösenpriser är stort ska de utestående optionerna delas in i mer lämpliga intervall så att det bättre går att bedöma hur många ytterligare aktier som kan komma att emitteras, tidpunkten för emissionen samt vilket kontantbelopp som kan komma att erhållas när dessa optioner löses in.

46. Företaget ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå hur det verkliga värdet för de under perioden erhållna varorna eller tjänsterna eller tilldelade egetkapitalinstrumenten, fastställdes.

47. Om företaget indirekt har uppskattat det verkliga värdet för varor eller tjänster som erhållits som ersättning för företagets egetkapitalinstrument, genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget, för att uppfylla principen i punkt 46, minst lämna upplysningar om följande

▼B

a) för aktieoptioner som tilldelats under perioden, det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa optioner samt information om hur detta verkliga värde beräknades, inklusive

i) vilken optionsvärderingsmodell som använts och indata i modellen, inklusive vägd genomsnittlig aktiekurs, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning, riskfri ränta samt andra indata, såsom vilken metod som använts och vilka antaganden som gjorts i syfte att beakta effekterna av förväntad tidig inlösen,

ii) hur den förväntade volatiliteten fastställdes, inklusive en förklaring av i vilken utsträckning den förväntade volatiliteten baserades på tidigare volatilitet, och

iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i optionstilldelningen beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, såsom ett marknadsvillkor.

b) för andra egetkapitalinstrument som tilldelats under perioden (det vill säga andra än aktieoptioner), det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, antalet egetkapitalinstrument samt information om hur detta verkliga värde beräknats, inklusive

i) om det verkliga värdet inte beräknades baserat på ett observerbart marknadspris, hur det fastställdes,

ii) huruvida och på vilket sätt förväntad utdelning beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, och

iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i de tilldelade egetkapitalinstrumenten beaktades i beräkningen av det verkliga värdet.

c) för avtal om aktierelaterad ersättning som förändrades under perioden

i) en förklaring av dessa förändringar,

ii) det tilldelade tillkommande verkliga värdet (som ett resultat av dessa förändringar), och

iii) information om hur det tilldelade tillkommande verkliga värdet beräknades, i överensstämmelse med kraven som anges i (a) och (b) ovan, i tillämpliga fall.

48. Om företaget har beräknat det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits under perioden direkt, ska företaget lämna upplysning om hur detta verkliga värde fastställdes, exempelvis huruvida det verkliga värdet beräknades utifrån ett marknadspris för dessa varor eller tjänster.

49. Om företaget har frångått antagandet i punkt 13, ska det lämna upplysning om detta och förklara orsaken till detta.

50. Företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå effekterna av aktierelaterade ersättningar på företagets resultat för perioden och på företagets finansiella ställning.

▼B

51. För att uppfylla principen i punkt 50 ska företaget lämna minst följande upplysningar

a) den sammanlagda kostnad som redovisats för perioden, som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar där de erhållna varorna eller tjänsterna inte uppfyllt kraven för att redovisas som tillgångar och följaktligen direkt redovisats som kostnad, inklusive en separat upplysning om den andel av den sammanlagda kostnaden som uppkommit vid transaktioner som redovisats som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument,

b) för skulder som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar

i) det sammanlagda redovisade värdet vid periodens slut, och

ii) det sammanlagda realvärdet vid periodens slut för skulder för vilka motpartens rätt, vid periodens slut, till ersättning i kontanter eller andra tillgångar hade intjänats (exempelvis en intjänad syntetisk option).

52. Om det visar sig att de upplysningar som ska lämnas enligt kraven i denna standard inte uppfyller principerna i punkt 44, 46 och 50, ska företaget lämna ytterligare erforderliga upplysningar för att uppfylla dem.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

53. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, ska företaget tillämpa denna standard på de tilldelningar av aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument som tilldelats efter den 7 november 2002 och som fortfarande inte var intjänade när denna standard träder i kraft.

54. Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard på andra tilldelningar av egetkapitalinstrument om företaget har offentliggjort det vid värderingstidpunkten fastställda verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument.

55. När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard tillämpas, ska företaget räkna om den jämförande informationen och, i tillämpliga fall, göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras.

56. Företaget ska dock även lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkterna 44 och 45, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare).

57. Om, efter ikraftträdandet av denna standard, ett företag ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats, ska företaget ändå tillämpa punkterna 26-29 vid redovisningen av sådana eventuella förändringar.

▼B

58. För skulder som uppkommer i samband med aktierelaterade ersättningar som föreligger vid ikraftträdandet av denna standard, ska denna standard tillämpas retroaktivt. När det gäller dessa skulder ska företaget räkna om den jämförande informationen, inklusive göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras, för vilken den jämförande informationen har räknats om, det krävs emellertid inte att företaget räknar om den jämförande informationen till den del informationen avser en period eller ett datum före den 7 november 2002.

59. Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard retroaktivt på andra skulder som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar, exempelvis på skulder som reglerades under en period för vilken jämförande information lämnas.

IKRAFTTRÄDANDE

60. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M22

61. IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) och *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 5 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.

▼M2

62. Ett företag ska tillämpa följande ändringar retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare.

a) kraven i punkt 21A avseende behandlingen av villkor som inte är intjäningsvillkor,

b) de ändrade definitionerna av ”bli intjänad” och ”intjäningsvillkor” i bilaga A,

c) ändringarna i punkterna 28 och 28A avseende indragningar.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2009 ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M23

63. Företag ska för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare tillämpa följande ändringar genom *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions* (*Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*) utfärdad i juni 2009, som omfattas av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*:

a) Ändringen av punkt 2, strykningen av punkt 3 och tillägget av punkterna 3A och 43A–43D samt punkterna B45, B47, B50, B54, B56–B58 och B60 i bilaga B beträffande redovisning av transaktioner mellan koncernföretag.

▼M23

b) De omarbetade definitionerna i bilaga A av följande termer:

— Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

— Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

— Avtal om aktierelaterade ersättningar

— Aktierelaterade ersättningar.

Om uppgifter för retroaktiv tillämpning saknas, ska företag i sina enskilda eller separata finansiella rapporter redovisa de belopp som tidigare redovisats i koncernredovisningen. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2010, ska det lämna upplysning om detta.

ÅTERKALLELSE AV TOLKNINGAR

64. *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions* (*Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*) utfärdad i juni 2009 ersätter IFRIC 8 *Tillämpningsområde för IFRS 2* och IFRIC 11 *IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna*. I det dokumentets ändringar ingick följande tidigare krav i IFRIC 8 och IFRIC 11:

a) Ändring av punkt 2 och tillägg av punkt 13A beträffande redovisning av transaktioner där företaget inte kan identifiera alla eller vissa av de erhållna varorna eller tjänsterna. Dessa krav tillämpades för räkenskapsår som började den 1 maj 2006 eller senare.

b) Tillägg av punkterna B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 och B61 i bilaga B beträffande transaktioner mellan koncernföretag. Kraven tillämpades för räkenskapsår som började den 1 mars 2007 eller senare.

Kraven tillämpades retroaktivt i enlighet med kraven i IAS 8, som omfattas av övergångsbestämmelserna till IFRS 2.

▼B

Bilaga A

Definitioner

IFRS 2 och dess bilagor utgör en helhet.

▼M23

aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	**Aktierelaterade ersättningar** genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster genom att påta sig en förpliktelse att överföra kontanter eller andra tillgångar till leverantören av varorna eller tjänsterna mot belopp som baseras på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**).

▼B

aktieoption — Ett avtal som ger ►M5 ägaren ◄ rätt, utan att det innebär en förpliktelse, att teckna aktier i företaget till en fastställd eller fastställbar kurs under en viss tidsperiod.

▼M23

aktierelaterade ersättningar — En transaktion där företaget

a) erhåller varor eller tjänster från dessas leverantör (inklusive en anställd) genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**, eller

b) förpliktigas att reglera transaktionen med leverantören genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna.

aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument — **Aktierelaterade ersättningar** där företaget

a) erhåller varor eller tjänster som ersättning för sina egna **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller

b) erhåller varor eller tjänster men utan förpliktelse att reglera transaktionen med leverantören.

▼B

anställda eller andra personer som tillhandahåller liknande tjänster — Personer som själva utför tjänster för företaget och som antingen (a) betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl, (b) arbetar åt företaget under företagets ledning på samma sätt som de personer som betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl eller (c) utför tjänster av samma slag som dem som de anställda utför. Begreppet omfattar exempelvis all ledningspersonal, det vill säga de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företaget, inklusive styrelseledamöter som ej är anställda i företaget.

▼M23

avtal om aktierelaterade ersättningar — Ett avtal mellan företaget (eller annat koncernföretag ([a]) eller aktieägare i annat koncernföretag) och en annan part (inklusive en anställd) som berättigar den andra parten att erhålla

a) kontanter eller andra tillgångar från företaget för belopp baserade på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller

b) företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**),

under förutsättning att eventuella angivna intjäningsvillkor är uppfyllda.

([a]) ”Koncern” definieras i punkt 4 i IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* som ”ett moderföretag och dess dotterföretag”, ur det rapporterande företagets yttersta moderföretags perspektiv.

▼M2

bli intjänad	Bli berättigad till. Enligt ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** blir motpartens rätt att erhålla kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** från företaget, intjänad när motpartens rätt inte längre beror på att eventuella **intjäningsvillkor** uppfylls.

▼B

egetkapitalinstrument	Ett avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder ([1]).
intjänandeperiod	Den period under vilken alla angivna **intjäningsvillkor** i ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** ska uppfyllas.

▼M2

intjäningsvillkor	De villkor som bestämmer huruvida företaget erhåller de tjänster som berättigar motparten att erhålla kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** av företaget, enligt ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**. Intjäningsvillkor är antingen tjänstevillkor eller resultatvillkor. Tjänstevillkor kräver att motparten ska fullgöra en angiven tjänsteperiod. Resultatvillkor kräver att motparten fullgör en angiven tjänsteperiod och att angivna resultatmål uppfylls (såsom en angiven ökning av företagets vinst under en angiven tidsperiod). Ett resultatvillkor kan innefatta ett **marknadsvillkor**.

▼B

marknadsvillkor	Ett villkor på vilket lösenpriset på, intjänande eller inlösenmöjligheten avseende ett **egetkapitalinstrument** beror och som är kopplat till marknadspriset på företagets **egetkapitalinstrument, såsom att** uppnå en viss aktiekurs eller ett visst **realvärde** för en **aktieoption**, eller att uppnå ett uppsatt mål baserat på marknadspriset på företagets **egetkapitalinstrument** i förhållande till ett marknadsprisindex för andra företags **egetkapitalinstrument**.

([1]) I *föreställningsramen* definieras en skuld som en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar (det vill säga ett utflöde av kontanter eller andra tillgångar som tillhör företaget).

▼B

option med villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner	En ny **aktieoption** som tilldelas när en aktie används för att betala lösenpriset för en tidigare **aktieoption**.
realvärde	Skillnaden mellan det **verkliga värdet** för aktierna som motparten har (en villkorad eller ovillkorad) rätt att teckna sig för eller erhålla, och den eventuella aktiekurs som motparten ska (eller kommer att bli tvungen att) betala för dessa aktier. Så har exempelvis en **aktieoption** med ett lösenpris om 15 VE ([1]), för en aktie med ett **verkligt värde** om 20 VE, realvärdet 5 VE.
tilldelat egetkapitalinstrument	Rätten (villkorad eller ovillkorad) till ett **egetkapitalinstrument** som tillhör företaget och som det överlåtit på annan part genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**.
tilldelningstidpunkt	Det datum då ett företag och en annan part (exempelvis en anställd) ingår ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**, det vill säga när företaget och motparten är överens om villkoren och bestämmelserna för avtalet. Per tilldelningstidpunkten tilldelar företaget motparten rätten till kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** som tillhör företaget, under förutsättning att eventuella angivna **intjäningsvillkor**, är uppfyllda. Om avtalet är beroende av en godkännandeprocess (exempelvis genom aktieägarna), är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då godkännandet erhålls.

([1]) I den här bilagan betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

verkligt värde	Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas, en skuld regleras, eller ett **tilldelat egetkapitalinstrument** överlåtas, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.
villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner	Villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla ytterligare **aktieoptioner** närhelst ►M5 ägaren ◄ löser in tidigare tilldelade optioner, där företagets aktier och inte kontanter används för att betala lösenpriset.
värderingstidpunkt	Det datum då **det verkliga värdet** för **tilldelade egetkapitalinstrument** beräknas enligt denna standard. När det gäller transaktioner med **anställda och andra personer som tillhandahåller liknande tjänster** är värderingstidpunkten **tilldelningstidpunkten**. När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda (och som tillhandahåller liknande tjänster), är värderingstidpunkten det datum då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

IFRS 2 och dess bilagor utgör en helhet.

Uppskattning av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument

B1. I punkterna B2–B41 i denna bilaga diskuteras hur det verkliga värdet för tilldelade aktier och aktieoptioner beräknas, med inriktning på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda. Diskussionen är därför inte fullständig. Eftersom de värderingsfrågor som behandlas nedan är inriktade på aktier och aktieoptioner som de anställda tilldelats, antas dessutom att det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner beräknas vid tilldelningstidpunkten. Många av värderingsfrågorna nedan (exempelvis fastställandet av förväntad volatilitet) gäller emellertid även för beräkningen av det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner som tilldelats parter som inte är anställda vid den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

▼B

Aktier

B2. När det gäller aktier som tilldelas de anställda ska det verkliga värdet för aktierna beräknas med utgångspunkt från marknadskursen på företagets aktier (eller en uppskattad marknadskurs, om företagets aktier inte är föremål för allmän handel), med justering för de villkor och bestämmelser som gäller för tilldelningen av aktierna (förutom avseende sådana intjäningsvillkor som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–21).

B3. Om den anställde exempelvis inte har rätt att erhålla utdelning under intjänandeperioden, ska denna omständighet beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade aktierna. På samma sätt gäller att om aktierna är underställda begränsningar vad gäller överlåtelse efter intjänandetidpunkten, ska detta beaktas, men endast till den del denna begränsning påverkar det pris som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle vara beredda att betala för den aktien. Så gäller exempelvis att om aktierna är föremål för aktiv handel på en fungerande och likvid marknad, kan det vara så att begränsningar avseende överlåtelse efter intjänande har liten, om ens någon, inverkan på det pris som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle vara beredda att betala för aktierna. Dessa begränsningar när det gäller överlåtelse samt andra begränsningar som gäller under intjänandeperioden, ska inte beaktas vid uppskattningen av det per tilldelningstidpunkten verkliga värdet för tilldelade aktier, eftersom dessa begränsningar beror på förekomsten av intjäningsvillkor, vilka redovisas i enlighet med punkterna 19–21.

Aktieoptioner

B4. För aktieoptioner som tilldelas anställda är kurser i många fall inte tillgängliga, eftersom de tilldelade optionerna omfattas av villkor och bestämmelser som inte är tillämpliga på optioner som är föremål för handel. Om det inte finns några optioner som är föremål för handel och som omfattas av liknande villkor och bestämmelser, ska det verkliga värdet för de tilldelade optionerna beräknas genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell.

B5. Vid valet av optionsvärderingsmodell ska företaget beakta samma faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle beakta. Exempelvis har många personaloptioner lång löptid, de kan vanligtvis lösas in under perioden mellan intjänandetidpunkten och när optionen förfaller, och löses ofta in tidigt. Dessa faktorer bör beaktas vid uppskattningen av optionernas verkliga värde per tilldelningstidpunkten. För många företag innebär detta att de inte kan använda Black-Scholes-Mertons modell, eftersom den inte tillåter att optionen löses in innan optionen förfaller och kanske inte tillräckligt väl återspeglar effekterna av en förväntad tidig inlösen. Den tillåter inte heller möjligheten att den förväntade volatiliteten och andra indata varierar under optionens löptid. För aktieoptioner med relativt kort avtalad löptid eller som måste lösas in inom en kort tidsperiod efter intjänandetidpunkten, är eventuellt inte ovan angivna faktorer tillämpliga. I dessa fall kan Black-Scholes-Mertons modell ge ett värde som i stort överensstämmer med en mer flexibel optionsvärderingsmodell.

▼B

B6. Alla optionsvärderingsmodeller beaktar minst följande faktorer

a) optionens lösenpris,

b) optionens löptid,

c) aktuell aktiekurs på underliggande aktier,

d) aktiekursens förväntade volatilitet,

e) förväntad utdelning på aktierna (i tillämpliga fall), och

f) riskfri ränta under optionens löptid.

B7. Andra faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle beakta i sin värdering ska också beaktas (med undantag av intjäningsvillkor och villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–22).

B8. Så gäller exempelvis att aktieoptioner som en anställd tilldelats vanligtvis inte kan lösas in under vissa perioder (exempelvis under intjänandeperioden eller under de perioder som tillsynsmyndigheter angivit). Denna faktor ska beaktas om den tillämpade optionsvärderingsmodellen annars skulle utgå från att optionen kunde lösas in när som helst under optionens löptid. Om ett företag använder en optionsvärderingsmodell som värderar optioner som endast kan lösas in när optionen förfaller, behöver emellertid ingen justering göras för det faktum att det inte går att lösa in dem under intjänandeperioden (eller vid andra tidpunkter under optionens löptid), eftersom modellen förutsätter att optionerna inte kan lösas in under dessa perioder.

B9. Möjligheten till tidig inlösen av optioner, exempelvis på grund av att optionerna inte är fritt överlåtbara eller på grund av att de anställda vid anställningens upphörande måste lösa alla optioner som intjänats, är på motsvarande sätt en annan vanligt förekommande faktor för aktieoptioner till anställda. Effekterna av förväntad tidig inlösen ska beaktas, enligt punkterna B16–B21.

B10. Faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra inte skulle beakta vid värderingen av en aktieoption (eller andra egetkapitalinstrument) ska inte beaktas vid beräkningen av det verkliga värdet för tilldelade aktieoptioner (eller andra egetkapitalinstrument). För exempelvis aktieoptioner som anställda tilldelats, gäller att de faktorer som endast påverkar optionsvärdet från en enskild anställds synvinkel, inte är relevanta för uppskattningen av den prisuppskattning som kunniga och intresserade marknadsaktörer som är oberoende av varandra skulle göra.

▼B

Indata i optionsvärderingsmodeller

B11. Vid uppskattningen av förväntad volatilitet för och utdelning på underliggande aktier, är målsättningen att göra en approximation av förväntningarna som skulle återspeglas i ett aktuellt marknadsvärde eller ett förhandlat pris på optionen. Vid uppskattningen av effekterna av tidig inlösen av anställdas aktieoptioner, är målsättningen på samma sätt att göra en approximation av de förväntningar som en oberoende part med tillgång till utförlig information om anställdas inlösenmönster skulle ha baserat på den information som finns tillgänglig per tilldelningstidpunkten.

B12. Vanligtvis finns det en rad olika rimliga uppskattningar om framtida volatilitet, utdelning och inlösenmönster. Om så är fallet beräknas det förväntade värdet genom att varje värde i intervallet med rimliga uppskattningar vägs med sannolikheten för att det kommer att inträffa.

B13. Generellt baseras förväntningar avseende framtiden på erfarenhet, med justeringar i de fall framtida utveckling rimligen väntas skilja sig från tidigare utfall. I vissa fall kan identifierbara faktorer tyda på att ojusterade historiska fakta skulle vara en mindre bra indikator när det gäller att göra antaganden om den framtida utvecklingen. Om exempelvis ett företag med två helt olika affärsgrenar avyttrar den verksamhet som varit utsatt för betydligt mindre risker än den andra, är det antagligen inte lämpligt att i första hand basera rimliga antaganden om framtiden på den volatilitet som gällt tidigare.

B14. I vissa fall finns det inga tillgängliga historiska data. Det gäller exempelvis ett företag som nyligen börsnoterats, vilket har få eller inga historiska data om volatiliteten för företagets aktiekurs. Nedan diskuteras företag som är noterade och företag som inte är noterade på börs mer utförligt.

B15. Sammanfattningsvis ska ett företag inte basera uppskattningar av volatilitet, inlösenmönster och utdelning enbart på historiska data eller utan att överväga i vilken utsträckning den historiska erfarenheten är användbar för rimliga förutsägelser om framtiden.

Förväntad tidig inlösen

B16. Anställda löser ofta in aktieoptioner tidigt, vilket kan bero på olika orsaker. Anställdas aktieoptioner kan exempelvis sällan överlåtas. Detta medför ofta att de anställda löser in sina aktieoptioner tidigt, eftersom det är det enda sättet för dem att avveckla positionen. Dessutom krävs det vanligtvis att anställda vars anställning upphör löser in eventuella intjänade optioner inom en kort tidsperiod, eftersom aktieoptionerna förverkas annars. Denna omständighet leder också till tidig inlösen av anställdas aktieoptioner. Andra faktorer som påverkar tidig inlösen är riskaversion och frånvaro av förmögenhetsdiversifiering.

B17. Metoderna för att hantera effekterna av förväntad tidig inlösen beror på vilken slags optionsvärderingsmodell som tillämpas. Förväntad tidig inlösen kan exempelvis beaktas genom att använda en uppskattning av den förväntade löptiden för optionen (vilket, när det gäller anställdas aktieoptioner, innebär tidsperioden mellan tilldelningstidpunkten och den tidpunkt då optionen väntas bli inlöst) som indata i en optionsvärderingsmodell (exempelvis Black-Scholes-Mertons modell). Alternativt kan förväntad tidig inlösen beräknas genom en binomialfördelningsmodell eller en liknande optionsvärderingsmodell i vilken avtalad löptid kan användas som indata.

▼B

B18. Omständigheter att beakta vid uppskattningen av tidig inlösen innefattar

a) längden på intjänandeperioden, eftersom aktieoptioner vanligtvis inte kan lösas in före utgången av denna period. Fastställandet av värderingskonsekvenserna av förväntad tidig inlösen baseras därför på antagandet att optionerna kommer att intjänas. Konsekvenserna av intjäningsvillkoren diskuteras i punkterna 19–21.

b) den genomsnittliga tid optioner av liknande typ tidigare har förblivit utestående.

c) aktiekurs på underliggande aktier. Tidigare erfarenheter kan tyda på att anställda brukar lösa in optioner när aktiekursen når en viss nivå över lösenpriset.

d) den anställdes position i organisationen. Tidigare erfarenheter kan exempelvis tyda på att anställda med högre befattning tenderar att lösa in sina optioner senare än anställda med lägre befattning (vilket diskuteras mer utförligt i punkt B21).

e) förväntad volatilitet för underliggande aktier. Normalt tenderar anställda att lösa in optioner avseende aktier med hög volatilitet tidigare än sådana som avser aktier med låg volatilitet.

B19. Enligt vad som anges i punkt B17 kan effekterna av tidig inlösen beaktas genom att uppskattningen av optionens förväntade löptid används som indata i en optionsvärderingsmodell. Vid uppskattningen av den förväntade löptiden för aktieoptioner som tilldelats en grupp av anställda, kan företaget basera denna uppskattning på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av den förväntade löptiden avseende hela gruppen av anställda eller på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av löptiden avseende undergrupper inom gruppen av anställda, baserat på mer utförlig information om de anställdas inlösenmönster (vilket diskuteras utförligare nedan).

B20. Det är troligen viktigt att dela upp en optionstilldelning i grupper med anställda med relativt likartade inlösenmönster. Optionsvärdet ökar eller minskar inte linjärt med optionens löptid, utan takten på värdeökningen minskar när löptiden förlängs Exempelvis är värdet på en tvåårig option visserligen högre än värdet på en ettårig option, vid i övrigt likartade förutsättningar, men det är inte dubbelt så högt. Med detta följer att om det uppskattade optionsvärdet beräknas på basis av en enda vägd genomsnittlig löptid som omfattar vitt skilda enskilda löptider, kommer det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna att överskattas. Genom att dela upp de tilldelade optionerna i flera grupper, där var och en har ett förhållandevis snävt intervall av löptider inom den vägda genomsnittliga löptiden, minskar risken för överskattning.

B21. Liknande överväganden görs vid användandet av binomialfördelningsmodeller eller liknande modeller. Ett företags tidigare erfarenhet av, exempelvis, optionstilldelning på alla nivåer av anställda kan ha visat att ledande befattningshavare tenderar att behålla sina optioner längre tid än mellanchefer och att anställda på lägre nivå tenderar att lösa in

▼B

sina optioner tidigare än övriga grupper. Dessutom kan det visa sig att personer som uppmuntras att, eller har krav på sig att, behålla ett visst lägsta innehav av arbetsgivarens egetkapitalinstrument, inklusive optioner, i genomsnitt löser in optionerna senare än anställda som inte utsätts för sådan påverkan. I dessa situationer, leder uppdelningen av optioner i grupper av mottagare med relativt likartade inlösenmönster till en mer korrekt uppskattning av det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna.

Förväntad volatilitet

B22. Den förväntade volatiliteten är ett mått på omfattningen av prisfluktuationer under en period. Det volatilitetsmått som används i optionsvärderingsmodeller utgörs av standardavvikelsen, uttryckt på årsbasis, för organiskt kapitaliserad avkastning på en aktie under en viss tidsperiod. Volatiliteten uttrycks vanligen på årsbasis vilket gör att den kan användas i jämförelser oavsett vilken tidsperiod som använts vid beräkningen, exempelvis kursobservationerna per dag, vecka eller månad.

B23. Avkastningen på en aktie (som kan vara positiv eller negativ) över en viss period är ett mått på hur mycket en ►**M5** ägaren ◄ har tjänat på utdelning och aktiekursens ökning (eller minskning).

B24. Den förväntade volatiliteten uttryckt på årsbasis för en aktie är det intervall inom vilket den organiskt kapitaliserade årsavkastningen förväntas ligga under ungefär två tredjedelar av tiden. Exempelvis, om en aktie med en förväntad kontinuerligt beräknad avkastning om 12 procent har en volatilitet på 30 procent betyder det att sannolikheten för att avkastningen på aktien under ett år kommer att ligger mellan – 18 procent (12 % – 30 %) och 42 procent (12 % + 30 %) är ungefär två tredjedelar. Om aktiekursen är 100 VE vid årets början och om det inte sker någon utdelning, förväntas aktiekursen vid årets slut ligga mellan 83,53 VE (100 VE × $e^{-0,18}$) och 152,20 VE (100 VE × $e^{0,42}$) ungefär två tredjedelar av perioden.

B25. Faktorer som måste beaktas vid uppskattningen av förväntad volatilitet innefattar

a) implicit volatilitet för sådana optioner i företagets aktier som är föremål för handel, eller andra av företagets instrument som är föremål för handel och som innehåller villkor av optionskaraktär (såsom konvertibla skuldebrev).

b) den historiska volatiliteten för aktiekursen under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen (med beaktande av den återstående avtalade löptiden för optionen och effekterna av förväntad tidig lösen).

c) längden på den period under vilken ett företags aktier har varit föremål för allmän handel. Ett företag som nyligen noterats på börsen kan ha en hög historisk volatilitet, jämfört med liknande företag som varit noterat en längre tid. Nedan ges ytterligare vägledning för företag som nyligen noterats på börsen.

d) volatilitetens tendens att återgå till sitt medelvärde, det vill säga den långsiktiga genomsnittliga nivån, och andra faktorer som tyder på att den förväntade framtida volatiliteten kan komma att skilja sig från den tidigare. Om exempelvis ett företags aktiekurs varit extremt volatil under en viss identifierbar period på grund av ett misslyckat uppköpsförsök eller en större omstrukturering, kan den perioden eventuellt utelämnas vid beräkningen av den historiska genomsnittliga årliga volatiliteten.

▼B

e) lämpliga och regelbundna intervall för kursobservationer. Kursobservationerna ska vara konsekventa från period till annan. Ett företag kan exempelvis använda slutkursen för varje vecka eller veckans högsta kurs, men det ska inte använda slutkursen för vissa veckor och den högsta kursen för andra veckor. Kursobservationerna ska vidare uttryckas i samma valuta som lösenpriset.

Företag som nyligen noterats på en börs

B26. Enligt vad som anges i punkt B25, ska ett företag beakta aktiekursens historiska volatilitet under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen. Om ett nyligen börsnoterat företag inte har tillräcklig information om tidigare volatilitet, ska det ändå beräkna den historiska volatiliteten för den längsta perioden för vilken det finns handelsuppgifter. Det kan även beakta den historiska volatiliteten för liknande företag och följa en jämförbar period i dessas historia. Ett företag som, exempelvis, har varit börsnoterat under endast ett år och som tilldelar optioner med en genomsnittlig förväntad löptid på fem år kan beakta hur den historiska volatiliteten varierat för andra företag i samma bransch under de första sex åren då dessa företags aktier var föremål för allmän handel.

Företag som inte är noterade på en börs

B27. Företag som inte är noterade på börsen har inte tillgång till historiska data när de ska uppskatta den förväntade volatiliteten. Nedan anges vissa andra faktorer som i stället kan beaktas.

B28. I vissa fall kan företag som inte är börsnoterade, som regelbundet utfärdar optioner eller aktier till sina anställda (eller andra parter), upprätta en intern marknad för sina aktier. Volatiliteten för dessa aktiekurser skulle kunna beaktas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten.

B29. Alternativt kan företagen beakta den historiska eller implicita volatiliteten för liknande börsnoterade företag för vilka det finns tillgänglig information om aktiekurser eller optionspriser, vilka kan användas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten. Detta förfarande skulle kunna vara lämpligt när ett företag har baserat värdet på sina aktier på liknande börsnoterade företags aktiekurser.

B30. Om ett företag valt att inte basera uppskattningen av de egna aktiernas värde på liknande börsnoterade företags aktiekurser, och i stället använder en annan värderingsmetod vid aktievärderingen, kan det härleda en uppskattning av förväntad volatilitet i överensstämmelse med denna värderingsmetod. Företaget kan exempelvis värdera sina aktier utifrån nettotillgångar eller intjäning. Det skulle kunna beakta den förväntade volatiliteten för dessa nettotillgångar eller intjäning.

Förväntad utdelning

B31. Huruvida förväntad utdelning ska beaktas vid beräkning av verkligt värde för tilldelade aktier eller optioner beror på om motparten har rätt till utdelning eller någon motsvarande ersättning, eller ej.

▼B

B32. Exempelvis, om anställda tilldelats optioner och har rätt till utdelning på de underliggande aktierna eller motsvarande (som kan betalas med kontanter eller användas för att sänka lösenpriset) mellan tilldelningstidpunkten och lösendagen, ska de tilldelade optionerna värderas som om ingen utdelning kommer att betalas på de underliggande aktierna, det vill säga indata för förväntad utdelning ska vara noll.

B33. På motsvarande sätt, när det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för aktier som tilldelats anställda uppskattas, krävs ingen justering för förväntad utdelning om den anställde har rätt att erhålla utdelning som betalats ut under intjänandeperioden.

B34. Omvänt, om de anställda inte har rätt till utdelning eller motsvarande under intjänandeperioden (eller före lösen, när det gäller en option) ska värderingen vid tilldelningstidpunkten av rättigheterna till aktier eller optioner beakta förväntad utdelning. Det vill säga, när det verkliga värdet för en optionstilldelning uppskattas ska förväntad utdelning innefattas vid tillämpning av en optionsvärderingsmodell. När det verkliga värdet för en aktietilldelning uppskattas, ska denna värdering minskas med nuvärdet av den utdelning som väntas bli betald under intjänandeperioden.

B35. Optionsvärderingsmodeller förutsätter vanligen att förväntad utdelning anges som ett procenttal. Modellerna kan emellertid ändras så att de använder ett förväntat utdelningsbelopp i stället för en procentsats. Ett företag kan använda antingen den förväntade procentsatsen eller förväntad betalning. Om ett företag använder det senare, ska det beakta det historiska mönstret för höjd utdelning. Om exempelvis ett företag har haft som utdelningspolitik att höja utdelningen med cirka 3 procent per år, ska inte dess uppskattade optionsvärde förutsätta ett fastställt utdelningsbelopp under hela optionens löptid såvida det inte finns belägg för detta antagande.

B36. I allmänhet ska antagandet om förväntad utdelning baseras på information som är tillgänglig offentligt. Ett företag som inte betalar utdelning och inte har några planer på att göra så förutsätter en förväntad utdelning om noll procent. Dock kan ett tillväxtföretag som inte har någon utdelningshistorik vänta sig att börja betala utdelning under den förväntade löptiden för företagets aktieoptioner till de anställda. Dessa företag skulle kunna använda ett genomsnitt av den tidigare utdelningen (noll) och genomsnittlig utdelning för en grupp med jämförbara företag.

Riskfri ränta

B37. Den typiska riskfria räntan är den ränta som finns implicit i tillgängliga statsobligationer utan räntekuponger emitterade i det land i vars valuta lösenpriset är uttryckt och med en återstående löptid som motsvarar den förväntade löptiden för den option som värderas (baserat på optionens återstående avtalade löptid och med beaktande av effekterna av förväntad tidig lösen). Det kan vara nödvändigt att använda ett

▼B

lämpligt substitut, om inga sådana statsobligationer finns eller om omständigheter tyder på att den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong inte är representativ för den riskfria räntan (exempelvis i höginflationsländer). Dessutom ska ett lämpligt substitut användas om marknadsdeltagare vanligen skulle fastställa den riskfria räntan genom att använda ett substitut och inte den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong, vid uppskattning av det verkliga värdet för en option med en löptid motsvarande den förväntade löptiden för den option som värderas.

Kapitalstruktureffekter

B38. Vanligen är det tredje part och inte företaget som utfärdar aktieoptioner som är föremål för handel. När dessa aktieoptioner löses in, levererar utfärdaren aktier till ►**M5** optionsägaren ◄. Dessa aktier förvärvas av befintliga aktieägare. Härav följer att inlösen av aktieoptioner som är föremål för handel inte har någon utspädningseffekt.

B39. Å andra sidan, om aktieoptioner utfärdas av företaget emitteras nya aktier när dessa aktieoptioner löses in (antingen faktiskt utfärdas eller utfärdas enligt ekonomisk innebörd om aktier som tidigare återköpts och som innehas som egna aktier används). Med tanke på att aktierna kommer att emitteras till lösenpriset och inte till aktuellt marknadspris per lösendagen, kan denna faktiska eller potentiella utspädning sänka aktiekursen, så att ►**M5** optionsägaren ◄ inte kommer att göra så stor vinst vid inlösen som vid inlösen av en annan option som är föremål för likartad handel som inte späder ut aktiekursen.

B40. Huruvida detta har en betydande inverkan på värdet för de tilldelade aktieoptionerna beror på olika faktorer, såsom det antal nya aktier som kommer att emitteras vid inlösen av optionerna jämfört med det antal aktier som redan har emitterats. Dessutom, om marknaden redan förväntar sig att en optionstilldelning kommer att äga rum, kan marknaden redan ha diskonterat den potentiella utspädningen i aktiekursen per tilldelningstidpunkten.

B41. Företaget ska emellertid överväga huruvida den möjliga utspädningseffekten av framtida inlösen av de tilldelade aktieoptionerna kan ha en inverkan på deras uppskattade verkliga värde per tilldelningstidpunkten. Optionsvärderingsmodeller kan anpassas så att de beaktar denna potentiella utspädningseffekt.

Ändringar av avtal om aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

B42. Punkt 27 kräver att oavsett vilka ändringar som genomförts av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumentet tilldelades, eller vid uppsägning eller reglering av denna tilldelning av egetkapitalinstrument, ska företaget minst redovisa de erhållna tjänsterna värderade per tilldelningstidpunkten till verkligt värde för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, såvida dessa egetkapitalinstrument inte intjänas på grund att de inte uppfyller ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angavs per tilldelningstidpunkten. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet på avtalet om aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt kan gynna den anställde.

▼B

B43. För att tillämpa kraven i punkt 27

a) om förändringen ökar det verkliga värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten (exempelvis genom att minska lösenpriset), enligt värderingar omedelbart före och efter förändringen, ska företaget innefatta det tillkommande tilldelade verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande tilldelade verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för det förändrade egetkapitalinstrumentet och det för det ursprungliga egetkapitalinstrumentet, båda uppskattade per förändringstidpunkten. Om förändringen inträffar under intjänandeperioden, innefattas det tillkommande verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de förändrade egetkapitalinstrumenten blir intjänade, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungliga egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden. Om förändringen inträffar efter intjänandetidpunkten, redovisas det tillkommande tilldelade verkliga värdet omedelbart, eller över intjänandeperioden om den anställde måste fullgöra ytterligare en tjänstgöringsperiod innan han eller hon har en ovillkorad rätt till dessa förändrade egetkapitalinstrument.

b) på motsvarande sätt, om förändringen ökar antalet tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget innefatta det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument, värderade per förändringstidpunkten, i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, i överensstämmelse med kraven i (a) ovan. Om förändringen exempelvis inträffar under intjänandeperioden, innefattas det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de tillkommande egetkapitalinstrumenten intjänas, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungligen tilldelade egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden.

c) om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som gynnar den anställde, exempelvis genom att förkorta intjänandeperioden eller genom att förändra eller ta bort ett resultatvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt (a) ovan) ska företaget beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

B44. Dessutom, om företaget förändrar villkoren eller bestämmelserna för de tilldelade egetkapitalinstrumenten på ett sätt som minskar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet om aktierelaterade ersättningar, eller inte på annat sätt gynnar den anställde, ska företaget ändå fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten som om förändringen inte hade inträffat (förutom vid uppsägning av vissa eller alla de tilldelade egetkapitalinstrumenten, som ska redovisas i enlighet med punkt 28). Exempelvis

▼B

a) om förändringen minskar det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, beräknat omedelbart före och efter förändringen, ska företaget inte beakta denna minskning i verkligt värde och ska fortsätta att värdera det belopp som redovisats som ersättning för egetkapitalinstrumenten på det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.

b) om förändringen minskar antalet tilldelade egetkapitalinstrument till en anställd, ska denna minskning redovisas som en uppsägning av denna andel av tilldelningen, i enlighet med kraven i punkt 28.

c) om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som inte gynnar den anställde, exempelvis genom att förlänga intjänandeperioden eller genom att förändra eller lägga till ett resultatvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt (a) ovan) ska företaget inte beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

▼M23

Aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag (ändringar 2009)

B45. I punkterna 43A–43C behandlas redovisningen av aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i respektive företags enskilda eller separata finansiella rapporter. I punkterna B46–B61 tolkas hur kraven i punkterna 43A–43C ska tillämpas. Enligt punkt 43D kan aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag ske av flera skäl beroende på fakta och omständigheter. Därför är denna tolkning inte uttömmande och det antas att när företaget som erhåller varorna eller tjänsterna inte åläggs reglera transaktionen, utgör den ett moderföretags tillskott av eget kapital till dotterföretaget, oberoende av återbetalningsavtal inom koncernen.

B46. Även om denna tolkning inriktas på transaktioner med anställda, är den också tillämplig på liknande aktierelaterade ersättningar till sådana leverantörer av varor eller tjänster som inte är anställda. Det kan föreligga ett avtal mellan ett moderföretag och dess dotterföretag, enligt vilket dotterföretaget ska betala moderföretaget för dess tillhandahållande av egetkapitalinstrument till de anställda. I tolkningen nedan behandlas inte hur ett sådant koncerninternt avtal om ersättningar ska redovisas.

B47. Det finns fyra vanligt förekommande frågor vid aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag. För att underlätta tolkas i exemplen nedan frågor om ett moderföretag och dess dotterföretag.

Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar ett företags egna egetkapitalinstrument

B48. Den första frågan är huruvida enligt IFRS 2 nedanstående transaktioner med ett företags egna egetkapitalinstrument ska redovisas som om de reglerats med egetkapitalinstrument eller som om de reglerats med kontanter.

▼**M23**

a) Ett företag tilldelar sina anställda rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) och väljer eller tvingas att köpa egetkapitalinstrument (dvs. egna aktier) från en annan part för att kunna fullgöra sina skyldigheter mot de anställda.

b) Ett företags anställda tilldelas rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) av antingen företaget självt eller av dess aktieägare, och företagets aktieägare tillhandahåller nödvändiga egetkapitalinstrument.

B49. Aktierelaterade ersättningar som innebär att ett företag erhåller tjänster som ersättning för sina egna egetkapitalinstrument skall det redovisa som om de reglerats med egetkapitalinstrument. Detta gäller oavsett om företaget väljer eller tvingas att köpa dessa egetkapitalinstrument från en annan part, för att kunna fullgöra sina förpliktelser mot de anställda enligt avtalet om aktierelaterade ersättningar. Det gäller också oavsett om

a) den anställdes rättigheter till företagets egetkapitalinstrument har tilldelats av företaget självt eller av dess aktieägare, eller om

b) avtalet om aktierelaterade ersättningar har reglerats av företaget självt eller av dess aktieägare.

B50. Om aktieägaren är skyldig att reglera transaktionen med sin investerares anställda, ska denne tillhandahålla sin investerares egetkapitalinstrument snarare än sina egna. Om aktieägaren tillhör samma koncern som sin investerare enligt punkt 43C, ska aktieägarens förpliktelse således redovisas i dennes separata finansiella rapporter i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter och i dennes koncernredovisning i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar moderföretagets egetkapitalinstrument

B51. Den andra frågan gäller sådana aktierelaterade ersättningar mellan två eller flera företag inom samma koncern som inbegriper ett annat koncernföretags egetkapitalinstrument. Exempelvis tilldelas anställda i ett dotterföretag rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument som ersättning för de tjänster som de tillhandahåller dotterföretaget.

B52. Således avser denna andra fråga följande avtal om aktierelaterade ersättningar:

a) Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument direkt till ett dotterföretags anställda. Moderföretaget (inte dotterföretaget) är förpliktigat att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till dotterföretagets anställda.

▼M23

b) Ett dotterföretag tilldelar till sina anställda rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument. Dotterföretaget är förpliktigat att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till sina anställda.

Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument till ett dotterföretags anställda (punkt B52 a)

B53. Dotterföretaget är inte förpliktigat att tillhandahålla moderföretagets egetkapitalinstrument till dotterföretagets anställda. De tjänster som dotterföretagets anställda tillhandahåller det ska dotterföretaget i enlighet med punkt 43B således redovisa i enlighet med reglerna för aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av det egna kapitalet som ett tillskott från moderföretaget.

B54. Moderföretaget är förpliktigat att reglera transaktionen med dotterföretagets anställda genom att tillhandahålla moderföretagets egna egetkapitalinstrument. I enlighet med punkt 43C ska således moderföretaget redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna för aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument.

Ett dotterbolag tilldelar sina anställda rättigheter till sitt moderföretags egetkapitalinstrument (punkt B52 b)

B55. Eftersom dotterföretaget inte uppfyller något av kraven i punkt 43B, ska det redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med kontanter. Detta gäller oavsett hur dotterföretaget erhåller egetkapitalinstrumenten för att fullgöra sina förpliktelser mot sina anställda.

Avtal om aktierelaterade ersättningar som inbegriper kontantutbetalningar till anställda

B56. Den tredje frågan gäller hur ett företag som erhåller varor eller tjänster från sina leverantörer (inklusive personal) ska redovisa aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, om företaget självt inte är förpliktigat att betala sina leverantörer. Tag exempelvis följande avtal där moderföretaget (inte företaget självt) är förpliktigat att göra de nödvändiga kontantutbetalningarna till företagets anställda:

a) Företagets anställda kommer att erhålla kontantutbetalningar relaterade till priset på företagets egetkapitalinstrument.

b) Företagets anställda kommer att få kontantutbetalningar relaterade till priset på moderföretagets egetkapitalinstrument.

B57. Dotterföretaget är inte förpliktigat att reglera transaktionen med sina anställda. Således ska dotterföretaget redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av eget kapital som tillskott från moderföretaget. Dotterföretaget ska senare bara omvärdera transaktionskostnaden vid förändringar till följd av att intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor inte beaktas enligt punkterna 19–21. Detta skiljer sig från redovisningen av transaktionen som reglerad med kontanter i koncernredovisningen.

▼**M23**

B58. Eftersom moderföretaget är förpliktigat att reglera transaktionen med de anställda och ersättningen är likvid, ska moderföretaget (och koncernen) redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna i punkt 43C om aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

Överföring av anställda mellan koncernföretag

B59. Den fjärde frågan gäller koncerninterna avtal om aktierelaterade ersättningar som omfattar anställda i fler än ett koncernföretag Exempelvis kan ett moderföretag tilldela rättigheter till sina egetkapitalinstrument till sina dotterföretags anställda, på villkor att de tjänstgör kontinuerligt inom koncernen under en viss angiven period. En anställd i ett dotterföretag kan anställas i ett annat dotterföretag under den angivna intjänandeperioden, utan att detta påverkar dennes rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument enligt det ursprungliga avtalet om aktierelaterade ersättningar. Om dotterföretagen inte är förpliktigade att reglera den aktierelaterade ersättningen med sina anställda, redovisar de den som en transaktion reglerad med ett egetkapitalinstrument. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls från den anställde genom hänvisning till egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt moderföretaget ursprungligen tilldelade dessa rättigheter till egetkapitalinstrumenten, enligt bilaga A, och genom hänvisning till den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget.

B60. Om dotterföretaget är förpliktigat att med moderföretagets egetkapitalinstrument reglera transaktionen med sina anställda, redovisar det den som en transaktion reglerad med kontanter. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls på grundval av egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt de tilldelades och för den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget. Dessutom ska varje dotterföretag redovisa förändringar av egetkapitalinstrumentens verkliga värde under den anställdes tjänstgöringsperiod på respektive dotterföretag.

B61. Efter att ha bytt anställning mellan koncernföretag uppfyller en sådan anställd eventuellt inte längre ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor enligt definitionen i bilaga A, exempelvis att den anställde lämnar koncernen innan tjänstgöringsperioden fullgjorts. I detta fall ska varje dotterföretag justera det belopp som tidigare redovisats för de tjänster som erhållits från den anställde i enlighet med principerna i punkt 19, eftersom intjäningsvillkoret är tjänstgöring inom koncernen. Om rättigheterna till de av moderföretaget tilldelade egetkapitalinstrumenten således inte intjänas för att en anställd inte uppfyller ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor, ska något sammanlagt värde för den anställdes tjänster inte redovisas i något koncernföretags finansiella rapporter.

▼M12

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

Rörelseförvärv

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att förbättra relevansen, tillförlitligheten och jämförbarheten på den information som ett rapporterande företag tillhandahåller om ett *rörelseförvärv* och dess effekter i sina finansiella rapporter. För att uppnå detta fastställs i denna standard principer och krav för hur *förvärvaren*

a) i sina finansiella rapporter redovisar och värderar de *identifierbara* förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella *innehav utan bestämmande inflytande* i det *förvärvade företaget*

b) redovisar och värderar den *goodwill* som förvärvas i rörelseförvärvet eller en vinst vid ett förvärv till lågt pris, och

c) fastställer vilka upplysningar som ska lämnas för att möjliggöra för användare av de finansiella rapporterna att bedöma rörelseförvärvets karaktär och finansiella effekter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard tillämpas på en transaktion eller annan händelse som uppfyller definitionen av ett rörelseförvärv. Denna standard tillämpas inte vid

a) bildandet av ett joint venture.

b) förvärvet av en tillgång eller en grupp av tillgångar som inte utgör en *verksamhet/rörelse*. I dessa fall ska förvärvaren identifiera och redovisa de enskilda identifierbara förvärvade tillgångarna (inklusive de tillgångar som uppfyller definitionen av, och redovisningskriterierna för, *immateriella tillgångar* i IAS 38 *Immateriella tillgångar*) och övertagna skulderna. Anskaffningsvärdet för gruppen ska fördelas på de enskilda identifierbara tillgångarna och skulderna med grund i deras relativa *verkliga värden* per anskaffningstidpunkten. En sådan transaktion eller händelse ger inte upphov till goodwill.

c) ett förvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande (punkterna B1–B4 innehåller vägledning vid tillämpning).

IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVÄRV

3. **Ett företag ska fastställa huruvida en transaktion eller annan händelse är ett rörelseförvärv genom att tillämpa definitionen i denna standard, som kräver att de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna utgör en verksamhet/rörelse. Om de förvärvade tillgångarna inte är en verksamhet/rörelse ska det rapporterande företaget redovisa transaktionen eller annan händelse som ett förvärv av tillgångar. Punkterna B5–B12 innehåller vägledning om identifiering av ett rörelseförvärv och om definitionen av en verksamhet/rörelse.**

▼**M12**

FÖRVÄRVSMETODEN

4. **Ett företag ska redovisa varje rörelseförvärv genom tillämpning av förvärvsmetoden.**

5. Tillämpning av förvärvsmetoden kräver

a) identifiering av förvärvare,

b) fastställande av *förvärvstidpunkten*,

c) redovisning och värdering av de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget, och

d) redovisning och värdering av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

Identifiering av förvärvare

6. **Vid varje rörelseförvärv ska ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet identifieras som förvärvaren.**

7. Vägledningen i IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* ska användas för att identifiera förvärvaren – det företag som erhåller *bestämmande inflytande* över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men det vid tillämpningen av vägledningen i IAS 27 inte tydligt framgår vilket av företagen i rörelseförvärvet som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.

Fastställande av förvärvstidpunkten

8. Förvärvaren ska identifiera förvärvstidpunkten, som är den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget.

9. Den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget är normalt den tidpunkt då förvärvaren juridiskt överför ersättningen, förvärvar tillgångarna och övertar skulderna i det förvärvade företaget. Förvärvaren kan emellertid erhålla det bestämmande inflytandet vid en tidpunkt som antingen ligger före eller efter denna tidpunkt. Exempelvis ligger förvärvstidpunkten före denna tidpunkt om det finns ett skriftligt avtal om att förvärvaren erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget vid en tidigare tidpunkt. En förvärvare ska överväga alla relevanta fakta och omständigheter vid identifiering av förvärvstidpunkten.

Redovisning och värdering av identifierbara förvärvade tillgångar, övertagna skulder och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget

Redovisningsprincip

10. Förvärvaren ska per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget. Redovisning av identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder ska uppfylla de villkor som anges i punkterna 11 och 12.

▼M12

Redovisningsvillkor

11. De identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna måste, för att uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden, per förvärvstidpunkten uppfylla definitionen av tillgångar och skulder i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. Exempelvis är kostnader som förvärvaren förväntar sig, men inte är förpliktad att ådra sig för att genomföra sin plan att dra sig ur ett förvärvat företags aktivitet eller säga upp eller omplacera det förvärvade företagets anställda, inte skulder per förvärvstidpunkten. Förvärvaren redovisar därför inte dessa kostnader enligt förvärvsmetoden. Förvärvaren redovisar i stället dessa kostnader i sina finansiella rapporter efter rörelseförvärvet enligt andra standarder.

12. För att de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna ska uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden måste de dessutom ingå i det som förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare *ägare*) utbytte vid rörelseförvärvet och inte vara resultatet av separata transaktioner. Förvärvaren ska tillämpa vägledningen i punkterna 51–53 för att bestämma vilka förvärvade tillgångar eller övertagna skulder som ingår i utbytet för det förvärvade företaget och vilka, om sådana finns, som är följden av separata transaktioner som ska redovisas enligt transaktionernas karaktär och tillämpliga standarder.

13. Förvärvarens tillämpning av redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren kan leda till redovisning av vissa tillgångar och skulder som förvärvaren inte tidigare redovisat som tillgångar och skulder i sina finansiella rapporter. Exempelvis redovisar förvärvaren identifierbara immateriella tillgångar, såsom ett varumärkesnamn, ett patent eller en kundrelation, som det förvärvade företaget inte redovisat som tillgångar i sina finansiella rapporter, eftersom det har utvecklat dem internt och redovisat hänförliga utgifter som kostnader.

14. Punkterna B28–B40 innehåller vägledning om redovisning av operationella leasingavtal och immateriella tillgångar. Punkterna 22–28 anger de typer av identifierbara tillgångar och skulder som omfattar poster för vilka denna standard medger begränsade undantag från redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren.

Klassificering eller identifiering av identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder i ett rörelseförvärv

15. Per förvärvstidpunkten ska förvärvaren klassificera eller identifiera de identifierbara förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna efter vad som är tillämpligt för senare tillämpning av andra standarder. Förvärvaren ska göra dessa klassificeringar eller identifieringar med utgångspunkt i avtalsvillkor, ekonomiska förhållanden, operativa strategier eller redovisningsprinciper och andra relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten.

16. I vissa situationer medger standarder olika redovisning beroende på hur ett företag klassificerar eller identifierar en viss tillgång eller skuld. Exempel på klassificeringar eller identifieringar som förvärvaren ska göra med utgångspunkt i relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten omfattar, men är inte begränsade till

▼M12

a) klassificering av vissa finansiella tillgångar och skulder som en finansiell tillgång eller skuld värderad till verkligt värde via resultatet, eller som en finansiell tillgång som kan säljas eller som hålls till förfall, enligt IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*,

b) identifiering av ett derivatinstrument som ett säkringsinstrument enligt IAS 39, och

c) bedömning av huruvida ett inbäddat derivat bör avskiljas från värdkontraktet enligt IAS 39 (vilket är en fråga om ”klassificering”, som termen används i denna standard).

17. Denna standard medger två undantag från principen i punkt 15

a) klassificering av ett leasingavtal som antingen ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt IAS 17 *Leasingavtal*, och

b) klassificering av ett avtal som ett försäkringsavtal enligt IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

Förvärvaren ska klassificera sådana avtal med utgångspunkt i avtalsvillkoren och andra faktorer per avtalets början (eller, om avtalsvillkoren har modifierats så att klassificeringen ändras, per tidpunkten för den modifieringen, som kan vara förvärvstidpunkten).

Värderingsprincip

18. Förvärvaren ska värdera de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten.

19. För varje rörelseförvärv ska förvärvaren värdera tidigare innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget antingen till verkligt värde eller till värdet av den proportionella andelen av innehavet utan bestämmande inflytande av det förvärvade företagets identifierbara nettotillgångar.

20. Punkterna B41–B45 innehåller vägledning om värdering till verkligt värde av vissa identifierbara tillgångar och ett innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag. I punkterna 24–31 anges de typer av identifierbara tillgångar och skulder som innefattar poster för vilka denna standard medger begränsade undantag från värderingsprincipen.

Undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna

21. Denna standard medger begränsade undantag från dess redovisnings- och värderingsprinciper. I punkterna 22–31 anges både de särskilda poster för vilka undantag medges och dessa undantags karaktär. Förvärvaren ska redovisa dessa poster genom tillämpning av kraven i punkterna 22–31, som leder till att vissa poster

a) redovisas antingen genom tillämpning av redovisningsvillkor utöver dem i punkterna 11 och 12 eller genom tillämpning av kraven i andra standarder, med resultat som skiljer sig från tillämpning av redovisningsprincipen och -villkoren.

b) värderas till ett annat belopp än det verkliga värdet per förvärvstidpunkten.

▼**M12**

Undantag från redovisningsprincipen

Eventualförpliktelser

22. I IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* definieras en eventualförpliktelse som

a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller inte inträffar, eller

b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas eftersom

i) det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller

ii) beloppet för förpliktelsen inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

23. Kraven i IAS 37 tillämpas inte vid fastställande av vilka eventualförpliktelser som ska redovisas per förvärvstidpunkten. I stället ska förvärvaren per förvärvstidpunkten redovisa en eventualförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv om den är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Till skillnad från IAS 37 redovisar förvärvaren därför en eventualförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv per förvärvstidpunkten även om det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Punkt 56 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av eventualförpliktelser.

Undantag både redovisnings- och värderingsprinciper

Inkomstskatter

24. Förvärvaren ska redovisa och värdera en uppskjuten skattefordran eller -skuld som uppkommer från de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv enligt IAS 12 *Inkomstskatter*.

25. Förvärvaren ska redovisa de potentiella skatteeffekterna av ett förvärvat företags temporära skillnader och underskottsavdrag som föreligger per förvärvstidpunkten eller som uppkommer till följd av förvärvet enligt IAS 12.

Ersättningar till anställda

26. Förvärvaren ska redovisa och värdera en skuld (eller eventuell tillgång) som är hänförlig till det förvärvade företagets avtal om ersättning till anställda enligt IAS 19 *Ersättningar till anställda*.

Tillgångar avseende rätt till gottgörelse

27. Säljaren i ett rörelseförvärv kan enligt avtal gottgöra förvärvaren för utfallet av en händelse eller osäkerhet hänförlig till hela eller del av en viss tillgång eller skuld. Exempelvis kan säljaren gottgöra förvärvaren för förluster utöver ett angivet belopp för en skuld som uppkommer i samband med en viss händelse; med andra ord garanterar säljaren att

▼M12

förvärvarens skuld inte kommer att överstiga ett visst belopp. Följden blir att förvärvaren erhåller en tillgång avseende rätt till gottgörelse. Förvärvaren ska redovisa en tillgång avseende rätt till gottgörelse per samma tidpunkt som det redovisar det gottgjorda objektet värderat på samma grund som det gottgjorda objektet, beroende på behovet av en värderingsreserv för belopp för vilka betalning inte är sannolik. Om gottgörelsen är hänförlig till en tillgång eller en skuld som redovisas per förvärvstidpunkten och värderas till det verkliga värdet per förvärvstidpunkten, ska förvärvaren därför redovisa tillgången avseende rätt till gottgörelse per förvärvstidpunkten värderad till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. För en tillgång avseende rätt till gottgörelse värderad till verkligt värde innefattas effekterna av osäkerhet om framtida kassaflöden när det gäller möjligheten att erhålla betalning i beräkningen av verkligt värde, och därför behövs ingen separat värderingsreserv (punkt B41 innehåller vägledning vid tillämpning).

28. Under vissa omständigheter kan gottgörelsen röra en tillgång eller en skuld som är ett undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna. Exempelvis kan gottgörelse röra en eventualförpliktelse som inte är redovisad per förvärvstidpunkten på grund av att dess verkliga värde per den tidpunkten inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Alternativt kan gottgörelse röra en tillgång eller en skuld, exempelvis en som uppstår på grund av ersättning till anställda som värderas på en annan grund än verkligt värde per förvärvstidpunkten. Under dessa omständigheter ska tillgången avseende rätt till gottgörelse redovisas och värderas enligt antaganden som överensstämmer med dem som användes för att värdera den gottgjorda posten, beroende på företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse och eventuella avtalsmässiga begränsningar när det gäller det gottgjorda beloppet. Punkt 57 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av en tillgång avseende rätt till gottgörelse.

Undantag från värderingsprincipen

Återköpta rättigheter

29. Förvärvaren ska beräkna värdet av en återköpt rättighet som redovisats som en immateriell tillgång med utgångspunkt i den återstående avtalstiden för det hänförliga avtalet, oavsett om marknadsaktörer skulle överväga potentiella avtalsförnyelser vid fastställande av dess verkliga värde. Punkt B35 och B36 innehåller vägledning vid tillämpning.

Aktierelaterade tilldelningar

30. Förvärvaren ska värdera en skuld eller ett egetkapitalinstrument som är hänförligt till utbytet av ett förvärvat företags aktierelaterade tilldelningar mot förvärvarens aktierelaterade tilldelningar enligt metoden i IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*. (I denna standard benämns resultatet av den metoden som ersättningens ”marknadsbaserade värde”.)

Tillgångar som innehas för försäljning

31. Förvärvaren ska värdera en förvärvad anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* per förvärvstidpunkten, till verkligt värde minus försäljningskostnader enligt punkterna 15–18 i den standarden.

▼M12

Redovisning och beräkning av goodwill eller vinst från ett förvärv till lågt pris

32. Förvärvaren ska redovisa goodwill från och med förvärvstidpunkten, beräknad som summan av (a) minus (b) nedan

a) summan av

i) den överförda ersättningen värderad enligt denna standard, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten (se punkt 37)

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt denna standard, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg (se punkt 41 och 42), det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare *egetkapitalandel* i det förvärvade företaget.

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt denna standard.

33. I ett rörelseförvärv där förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) endast byter egetkapitalandelar kan det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på förvärvarens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten. Om så är fallet ska förvärvaren fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet på de överförda egetkapitalandelarna per förvärvstidpunkten. För att fastställa beloppet för goodwill i ett rörelseförvärv där ingen ersättning överförs ska förvärvaren använda det verkliga värdet på förvärvarens andel i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten med hjälp av en värderingsteknik i stället för det verkliga värdet på den överförda ersättningen per förvärvstidpunkten (punkt 32 (a) (i)). Punkterna B46–B49 innehåller vägledning vid tillämpning.

Förvärv till lågt pris

34. Ibland kan en förvärvare göra ett förvärv till lågt pris, som är ett rörelseförvärv där beloppet i punkt 32 (b) överstiger de sammanlagda beloppen som anges i punkt 32 (a). Om detta överskott kvarstår efter tillämpning av kraven i punkt 36 ska förvärvaren redovisa den uppkomna vinsten i resultatet per förvärvstidpunkten. Vinsten ska hänföras till förvärvaren.

35. Förvärv till lågt pris kan exempelvis inträffa i ett rörelseförvärv som är en tvångsförsäljning där säljaren agerar under tvång. Emellertid kan undantagen när det gäller redovisning eller värdering av vissa poster, som diskuterades i punkterna 22–31, även leda till redovisning av en vinst (eller till ett ändrat belopp för en redovisad vinst) vid ett förvärv till lågt pris.

▼M12

36. Före redovisning av en vinst på ett förvärv till lågt pris ska förvärvaren göra en ny bedömning av huruvida alla förvärvade tillgångar och alla övertagna skulder blivit korrekt identifierade och ska redovisa eventuella ytterligare tillgångar och skulder som identifieras vid denna genomgång. Förvärvaren ska sedan granska de tillvägagångssätt som användes vid beräkning av de belopp som enligt kraven i denna standard ska redovisas per förvärvstidpunkten för samtliga av följande

a) de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna,

b) innehavet utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget, om sådant finns,

c) vid ett rörelseförvärv som sker i steg, förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget, och

d) den överförda ersättningen.

Syftet med genomgången är att säkerställa att värderingarna på ett korrekt sätt återspeglar beaktande av all tillgänglig information per förvärvstidpunkten.

Överförd ersättning

37. Den ersättning som överförs vid ett rörelseförvärv ska värderas till verkligt värde, som ska beräknas som summan av de verkliga värdena av de tillgångar som överlåts av förvärvaren per förvärvstidpunkten, de skulder som förvärvaren ådrar sig till tidigare ägare av det förvärvade företaget och de egetkapitalandelar som emitteras av förvärvaren. (Emellertid ska alla delar av förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som utbyts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företagets anställda och som ingår i den överförda ersättningen i rörelseförvärvet värderas enligt punkt 30 i stället för till verkligt värde.) Exempel på möjliga former av ersättning är kontanter, andra tillgångar, en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag till förvärvaren, *villkorad köpeskilling*, egetkapitalinstrument som är stam- eller preferensaktier, optioner, teckningsoptioner och medlemsintressen i *ömsesidiga företag*.

38. Den överförda ersättningen kan innefatta förvärvarens tillgångar eller skulder med redovisade värden som skiljer sig från deras verkliga värden per förvärvstidpunkten (exempelvis icke-monetära tillgångar eller en verksamhet/rörelse som tillhör förvärvaren). Om så är fallet ska förvärvaren omvärdera de överförda tillgångarna och skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten och redovisa de eventuella uppkomna vinsterna eller förlusterna i resultatet. Emellertid kvarstår ibland de överförda tillgångarna eller skulderna i det sammanslagna företaget efter rörelseförvärvet (exempelvis på grund av att tillgångarna eller skulderna överfördes till det förvärvade företaget i stället för till dess tidigare ägare), och förvärvaren behåller därför det bestämmande inflytandet över dem. I det fallet ska förvärvaren värdera dessa tillgångar och skulder till deras redovisade värden omedelbart före förvärvstidpunkten och ska inte redovisa en vinst eller förlust i resultatet för tillgångar eller skulder som det har bestämmande inflytande över både före och efter rörelseförvärvet.

Villkorad köpeskilling

39. Den ersättning som förvärvaren överför i utbyte mot det förvärvade företaget innefattar varje tillgång eller skuld som är följden av ett avtal om villkorad köpeskilling (se punkt 37). Förvärvaren ska redovisa den villkorade köpeskillingens verkliga värde per förvärvstidpunkten som del av den ersättning som överförts i utbyte mot det förvärvade företaget.

▼M12

40. Förvärvaren ska klassificera en förpliktelse att betala villkorad köpeskilling som en skuld eller som eget kapital med utgångspunkt i definitionerna av ett egetkapitalinstrument och en finansiell skuld i punkt 11 i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, eller andra tillämpliga standarder. Förvärvaren ska klassificera rätten till avkastning på tidigare överförd ersättning som en tillgång om angivna villkor är uppfyllda. Punkt 58 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av villkorad köpeskilling.

Ytterligare vägledning vid tillämpning av förvärvsmetoden på vissa typer av rörelseförvärv

Rörelseförvärv som genomförs i flera steg

41. En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag i vilken det hade egetkapitalandelar omedelbart före förvärvstidpunkten. Exempel: Den 31 december 20X1 har företag A ett innehav utan bestämmande inflytande på 35 procent i företag B. Det datumet köper företag A ytterligare 40 procent i företag B, vilket ger det bestämmande inflytande över företag B. Denna standard behandlar en sådan transaktion som ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, vilket också kallas ett stegvist förvärv.

42. Vid stegvisa rörelseförvärv ska förvärvaren omvärdera de tidigare egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget till dess verkliga värde vid förvärvstidpunkten och redovisa den eventuellt uppkomna vinsten eller förlusten i resultatet. Under tidigare rapportperioder kan förvärvaren ha redovisat förändringar i värdet på sin egetkapitalandel i det förvärvade företaget i övrigt totalresultat (exempelvis på grund av att investeringen var klassificerad som att den kunde säljas). Om så är fallet ska det belopp som redovisades i övrigt totalresultat redovisas utifrån samma grund som skulle krävas om förvärvaren genast hade avyttrat den tidigare egetkapitalandelen.

Ett rörelseförvärv som genomförs utan överföring av ersättning

43. En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag utan att överföra ersättning. Förvärvsmetoden tillämpas vid redovisning av sådana rörelseförvärv. Bland sådana omständigheter finns:

a) Det förvärvade företaget återköper ett tillräckligt antal av sina egna aktier för att en befintlig investerare (förvärvaren) ska erhålla bestämmande inflytande.

b) Minoritetens vetorätter, som tidigare hindrade förvärvaren från att få bestämmande inflytande över ett förvärvat företag i vilket förvärvaren hade majoriteten av de röstberättigade aktierna, har förfallit.

c) Förvärvaren och det förvärvade företaget kommer överens om att slå samman sina verksamheter/rörelser genom enbart avtal. Förvärvaren överför ingen ersättning i utbyte mot bestämmande inflytande i ett förvärvat företag och innehar inga egetkapitalandelar i det förvärvade företaget, varken per förvärvstidpunkten eller tidigare. Exempel på rörelseförvärv som uppnås genom endast avtal omfattar sammanslagningen av två verksamheter/rörelser i ett s.k. ”stapling arrangement” eller bildandet av ett företag som är noterat på två börser.

▼M12

44. Vid rörelseförvärv som sker genom endast avtal ska förvärvaren till ägarna av de förvärvade företaget fördela det belopp av det förvärvade företagets nettotillgångar som redovisats enligt denna standard. Med andra ord, egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget som innehas av andra parter än förvärvaren är ett innehav utan bestämmande inflytande i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet, även om det leder till att alla egetkapitalandelar i det förvärvade företaget hänförs till innehavet utan bestämmande inflytande.

Värderingsperiod

45. Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig i slutet av den rapportperiod i vilken förvärvet sker ska förvärvaren i sina finansiella rapporter redovisa preliminära belopp för de poster för vilka redovisningen är ofullständig. Under värderingsperioden ska förvärvaren retroaktivt justera de preliminära belopp som redovisades per förvärvstidpunkten så att de återspeglar ny information om de fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade påverkat beräkningen av de belopp som redovisades per den tidpunkten. Under värderingsperioden ska förvärvaren också redovisa ytterligare tillgångar eller skulder om ny information erhålls om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade lett till redovisning av dessa tillgångar och skulder per den tidpunkten. Värderingsperioden avslutas så snart förvärvaren erhåller informationen om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten eller får veta att det inte går att erhålla mer information. Emellertid ska värderingsperioden inte överstiga ett år från förvärvstidpunkten.

46. Värderingsperioden är den period efter förvärvstidpunkten under vilken förvärvaren kan justera de preliminära belopp som redovisas för ett rörelseförvärv. Värderingsperioden ger förvärvaren rimlig tid att inhämta nödvändig information för att identifiera och beräkna följande per förvärvstidpunkten enligt kraven i denna standard

a) de identifierbara förvärvade tillgångarna, övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget,

b) den ersättning som överförts till det förvärvade företaget (eller annat belopp som använts vid beräkning av goodwill),

c) när det gäller ett rörelseförvärv som genomförts i flera steg, den egetkapitalandel i det förvärvade företaget som förvärvaren tidigare har innehaft, och

d) uppkommen goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

47. Förvärvaren ska beakta alla relevanta faktorer vid fastställandet av huruvida information som erhållits efter förvärvstidpunkten bör leda till en justering av de preliminära beloppen som redovisats eller huruvida den informationen är ett resultat av händelser som inträffat

▼M12

efter förvärvstidpunkten. Relevanta faktorer är bland annat den tidpunkt när ytterligare information erhålls och huruvida förvärvaren kan ange ett skäl för att ändra preliminära belopp. Information som erhålls kort efter förvärvstidpunkten återspeglar mer troligt de omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten än information som erhålls flera månader senare. Exempelvis, om det inte går att identifiera en mellanliggande händelse som ändrat dess verkliga värde, är försäljningen av en tillgång till tredje part kort efter förvärvstidpunkten till ett värde som skiljer sig i betydande utsträckning från dess preliminära verkliga värde fastställt per den tidpunkten ett tecken på ett fel i det preliminära beloppet.

48. Förvärvaren redovisar en ökning (minskning) av det preliminära belopp som redovisats för en identifierbar tillgång (skuld) genom en minskning (ökning) av goodwill. Emellertid kan ny information som erhålls under värderingsperioden ibland leda till en justering av det preliminära beloppet för mer än en tillgång eller skuld. Exempelvis kan förvärvaren ha övertagit en skyldighet att betala skadestånd i samband med en olycka i en av det förvärvade företagets lokaler, som helt eller delvis täcks av det förvärvade företagets ansvarsförsäkring. Om förvärvaren erhåller ny information under värderingsperioden om den skyldighetens verkliga värde per förvärvstidpunkten, skulle den justering av goodwill som är följden av en förändring av det preliminära belopp som redovisats för skyldigheten kvittas (helt eller delvis) mot en motsvarande justering av goodwill som uppstår på grund av förändringen av det preliminära belopp som redovisas för anspråket på försäkringsbolaget.

49. Under värderingsperioden ska förvärvaren redovisa justeringar av de preliminära beloppen som om redovisningen av rörelseförvärvet hade varit slutfört per förvärvstidpunkten. Således ska förvärvaren vid behov ändra jämförande information för tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, vilket innefattar att göra eventuella ändringar i avskrivningar eller andra intäktseffekter som redovisades vid slutförandet av den första redovisningen.

50. Efter att värderingsperioden avslutats ska förvärvaren ändra redovisningen för ett rörelseförvärv endast för att rätta ett fel enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

Fastställande av vad som utgör del av rörelseförvärvet

51. Förvärvaren och det förvärvade företaget kan ha ett befintligt förhållande eller annan överenskommelse innan förhandlingar om rörelseförvärvet inleddes, eller kan under förhandlingarna ingå en överenskommelse som är skild från rörelseförvärvet. I endera situationen ska förvärvaren identifiera eventuella belopp som inte utgör del av vad förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) utbytte vid rörelseförvärvet, det vill säga belopp som inte ingår i utbytet för det förvärvade företaget. Förvärvaren ska, som del av tillämpning av förvärvsmetoden, endast redovisa den ersättning som överförts för det förvärvade företaget och de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i utbytet mot det förvärvade företaget. Separata transaktioner ska redovisas enligt relevant standard.

▼M12

52. En transaktion som ingåtts av förvärvaren eller för förvärvarens räkning eller främst är gynnsam för förvärvaren eller det sammanslagna företaget, i stället för främst gynnsam för det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) före förvärvet, är förmodligen en separat transaktion. Följande är exempel på separata transaktioner som inte ska ingå vid tillämpning av förvärvsmetoden

a) en transaktion som i praktiken reglerar befintliga förhållanden mellan förvärvaren och det förvärvade företaget,

b) en transaktion som ger anställda eller tidigare ägare i det förvärvade företaget ersättning för framtida tjänster, och

c) en transaktion som ersätter det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare för förvärvarens förvärvsrelaterade kostnader.

Punkterna B50–B62 innehåller vägledning vid tillämpning.

Förvärvsrelaterade kostnader

53. Förvärvsrelaterade kostnader är kostnader som förvärvaren ådrar sig vid genomförande av ett rörelseförvärv. Dessa kostnader omfattar ersättning till den som förmedlar en affär, arvoden för rådgivning, juridisk hjälp, bokföring, värdering och övriga arvoden för konsulttjänster, allmänna administrationskostnader, däribland utgifter för en avdelning som hanterar förvärv samt kostnader för registrering och emission av värdepapper. Förvärvaren ska redovisa utgifter i samband med förvärvet som kostnader i de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls, med ett undantag. Kostnaderna för att emittera skuldebrev och värdepapper ska redovisas enligt IAS 32 och IAS 39.

EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING

54. I allmänhet ska en förvärvare i efterhand värdera och redovisa förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv enligt andra tillämpliga standarder för dessa objekt, beroende på deras karaktär. Denna standard ger emellertid vägledning vid efterföljande värdering och redovisning av följande förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv

a) återköpta rättigheter,

b) eventualförpliktelser som redovisas per förvärvstidpunkten,

c) tillgångar avseende rätt till gottgörelse, och

d) villkorad köpeskilling.

Punkt B63 innehåller vägledning vid tillämpning.

Återköpta rättigheter

55. En återköpt rättighet som redovisas som en immateriell tillgång ska skrivas av över den återstående avtalstiden för det avtal i vilket rättigheten tilldelades. En förvärvare som senare säljer en återköpt rättighet till en tredje part ska ta med det redovisade värdet för den immateriella tillgången vid fastställande av vinst eller förlust på försäljningen.

▼M12

Eventualförpliktelser

56. Efter den första redovisningen och fram till att förpliktelsen regleras, annulleras eller förfaller, ska förvärvaren värdera en eventualförpliktelse som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av

a) det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och

b) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade avskrivningar som redovisats enligt IAS 18 *Intäkter*.

Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas enligt IAS 39.

Tillgångar avseende rätt till gottgörelse

57. I slutet av varje efterföljande rapportperiod ska förvärvaren värdera en tillgång avseende rätt till gottgörelse som redovisats per förvärvstidpunkten på samma grund som den gottgjorda skulden eller tillgången, beroende av eventuella avtalsbegränsningar avseende detta belopp och, för en tillgång avseende rätt till gottgörelse som inte i efterhand värderas till sitt verkliga värde, företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse. Förvärvaren ska ta bort tillgången avseende rätt till gottgörelse från rapporten över finansiell ställning endast när den erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till den.

Villkorad köpeskilling

58. Vissa förändringar i det verkliga värdet för villkorad köpeskilling som förvärvaren redovisar efter förvärvstidpunkten kan uppkomma på grund av ytterligare information som förvärvaren erhållit efter den tidpunkten om fakta och förhållanden som förelåg per förvärvstidpunkten. Sådana förändringar justeras under värderingsperioden enligt punkterna 45–49. När det gäller förändringar som uppkommer från händelser efter förvärvstidpunkten, exempelvis uppfyllande av ett resultatmål, uppnående av en viss aktiekurs eller uppnående av en milstolpe i ett FoU-projekt, är dessa emellertid inte justeringar under värderingsperioden. Förvärvaren ska redovisa förändringar i det verkliga värdet för villkorad köpeskilling som inte är justeringar under värderingsperioden enligt nedan:

a) Villkorad köpeskilling som klassificeras som eget kapital ska inte omvärderas och den efterföljande regleringen ska redovisas under eget kapital.

b) Villkorad köpeskilling som klassificeras som en tillgång eller en skuld som

i) är ett finansiellt instrument och ligger inom tillämpningsområdet för IAS 39 ska värderas till verkligt värde, med eventuell vinst eller förlust som blir följden redovisad antingen i resultatet eller i övrigt totalresultat enligt den standarden.

ii) inte ligger inom tillämpningsområdet för IAS 39 ska redovisas enligt IAS 37 eller andra tillämpliga standarder.

UPPLYSNINGAR

59. Förvärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förvärvarens finansiella rapporter att bedöma karaktären på och den finansiella effekten av ett rörelseförvärv som genomförs antingen

a) under den aktuella rapportperioden, eller

▼M12

b) efter rapportperiodens slut, men innan de finansiella rapporterna har godkänts för utfärdande.

60. För att uppnå syftet med punkt 59 ska förvärvaren lämna de upplysningar som anges i punkterna B64–B66.

61. Förvärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förvärvarens finansiella rapporter att bedöma de finansiella effekterna av justeringar som redovisats i den aktuella rapportperioden som är hänförliga till rörelseförvärv som genomförts under perioden eller under tidigare rapportperioder.

62. För att uppnå syftet med punkt 61 ska förvärvaren lämna upplysning om den information som anges i punkt B67.

63. Om de särskilda upplysningar som krävs enligt denna och andra standarder inte uppfyller syftet i punkt 59 och 61 ska förvärvaren lämna de ytterligare upplysningar som behövs för att uppfylla dessa syften.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Ikraftträdande

64. Denna standard ska tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska denna standard endast tillämpas från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 juli 2009 ska det upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008).

Övergång

65. Tillgångar och skulder som uppkom vid rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt föregick tillämpningen av denna standard ska inte justeras vid tillämpningen av denna standard.

66. Ett företag, exempelvis ett ömsesidigt företag, som inte ännu har tillämpat IFRS 3 och som genomfört ett eller flera rörelseförvärv som redovisats enligt förvärvsmetoden ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna B68 och B69.

Inkomstskatter

67. För rörelseförvärv där förvärvstidpunkten var före denna standards tillämpning ska förvärvaren framåtriktat tillämpa kraven i punkt 68 i IAS 12, enligt ändringar i denna standard. Förvärvaren ska alltså inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv för tidigare redovisade förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar. Från det datum när denna standard tillämpas ska förvärvaren emellertid redovisa, som en justering av resultatet (eller om det krävs enligt IAS 12, utanför resultatet), förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar.

UPPHÄVANDE AV IFRS 3 (2004)

68. Denna standard ersätter IFRS 3 *Rörelseförvärv* (utfärdad 2004).

▼M12

Bilaga A

Definitioner

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet.

förvärvat företag	Den verksamhet/rörelse eller de verksamheter/rörelser som **förvärvaren** erhåller bestämmande inflytande över i ett **rörelseförvärv.**
förvärvare	Det företag som erhåller bestämmande inflytande över det **förvärvade företaget.**
förvärvstidpunkt	Den tidpunkt vid vilken **förvärvaren** erhåller det bestämmande inflytandet över det **förvärvade företaget**.
verksamhet/rörelse	En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som kan bedrivas och styras i syfte att tillhandahålla en avkastning i form av utdelning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till investerare eller andra ägare, medlemmar eller deltagare.
rörelseförvärv	En transaktion eller annan händelse i vilken en **förvärvare** erhåller det bestämmande inflytandet i en eller flera **verksamheter/rörelser.** Transaktioner mellan jämbördiga parter är också **rörelseförvärv** såsom termen används i denna standard.
villkorad köpeskilling	Vanligen **förvärvarens** förpliktelse att överföra ytterligare tillgångar eller **egetkapitalandelar** till de tidigare ägarna av ett **förvärvat företag** som del av utbytet för **bestämmande inflytande** över det **förvärvade företaget** om angivna framtida händelser inträffar eller villkor uppfylls. Villkorad köpeskilling kan emellertid också ge **förvärvaren** rätt till avkastningen på tidigare överförd ersättning om angivna villkor är uppfyllda.
bestämmande inflytande	Rätten att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.
egetkapitalandelar	I denna standard används *egetkapitalandelar* i huvudsak i betydelsen ägarandelar i företag som ägs av investerare och ägar-, medlems- eller deltagarandelar i **ömsesidiga företag.**
verkligt värde	Det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.
goodwill	En tillgång som representerar framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett **rörelseförvärv** som inte är enskilt identifierade och separata redovisade.

▼M12

identifierbar	En tillgång är *identifierbar* om den antingen a) är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller b) uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.
immateriell tillgång	En identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.
ömsesidigt företag	Ett företag som inte ägs av investerare, som ger avkastning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till företagets **ägare,** medlemmar eller deltagare. Ett ömsesidigt försäkringsbolag, en kreditkassa eller ett kooperativ är exempel på ömsesidiga företag.
innehav utan bestämmande inflytande	Eget kapital i ett dotterföretag som inte, direkt eller indirekt, är hänförligt till ett moderföretag.
ägare	I denna standard används *ägare* i huvudsak i betydelsen innehavare av **egetkapitalandelar** i företag som ägs av investerare och ägare eller medlemmar av eller deltagare i **ömsesidiga företag.**

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet.

RÖRELSEFÖRVÄRV AV FÖRETAG UNDER SAMMA BESTÄMMANDE INFLYTANDE (TILLÄMPNING AV PUNKT 2 (C))

B1 Denna standard är inte tillämplig vid ett rörelseförvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande. Ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande är ett rörelseförvärv där det ytterst är samma part eller parter som har ett bestämmande inflytande över samtliga sammanslagna företag eller verksamheter/rörelser både före och efter rörelseförvärvet, och att bestämmande inflytande inte är av tillfälligt slag.

B2 En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom avtalsbaserade överenskommelser gemensamt har rätten att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Av den anledningen faller ett rörelseförvärv utanför tillämpningsområdet för denna standard när samma grupp enskilda individer genom avtalsbaserade överenskommelser har en gemensam yttersta rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för varje företag som ingår i rörelseförvärvet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar och där denna gemensamma yttersta rätt inte är av tillfälligt slag.

▼**M12**

B3 Ett företag kan styras av en person eller av flera personer som agerar gemensamt enligt ett samarbetsavtal och denna person eller dessa personer behöver inte omfattas av kraven på finansiell rapportering enligt IFRS. Det är därför inte nödvändigt att de företag som ingår i rörelseförvärvet ingår i samma koncernredovisning för att det ska anses vara fråga om ett rörelseförvärv av företag under samma bestämmande inflytande.

B4 Storleken på innehaven utan bestämmande inflytande före och efter förvärvet, i vart och ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet, har ingen betydelse vid fastställande av om rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande. I händelse av att ett av företagen i rörelseförvärvet är ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen saknar detta följaktligen betydelse för att avgöra huruvida rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande.

IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVÄRV (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

B5 I denna standard definieras ett rörelseförvärv som en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare erhåller det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser. En förvärvare kan erhålla bestämmande inflytande över ett förvärvat företag på många sätt, exempelvis

a) genom överföring av likvida medel eller andra tillgångar (inklusive nettotillgångar som utgör en verksamhet/rörelse),

b) genom att ådra sig skulder,

c) genom att emittera egetkapitalandelar,

d) genom att tillhandahålla mer än en typ av ersättning, eller

e) utan att överföra ersättning, däribland genom endast avtal (se punkt 43).

B6 Ett rörelseförvärv kan struktureras på olika sätt av juridiska eller skattemässiga skäl eller av andra orsaker som omfattar, men inte begränsas till att

a) en eller flera verksamheter/rörelser blir dotterföretag till en förvärvare eller en eller flera verksamheters/rörelsers nettotillgångar legalt införlivas i förvärvaren,

b) ett företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dess ägare överför sina egetkapitalandelar till ett annat företag i rörelseförvärvet eller dess ägare,

c) alla företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dessa företags ägare överför sina egetkapitalandelar till ett nybildat företag, eller

d) en grupp av tidigare ägare till ett av företagen i rörelseförvärvet erhåller bestämmande inflytande över det sammanslagna företaget.

▼**M12**

DEFINITION AV EN VERKSAMHET/RÖRELSE (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

B7 En verksamhet/rörelse består av resurser och processer som tillämpas på dessa resurser och som kan resultera i produktion. Även om verksamheter/rörelser vanligen har produktion krävs inte produktion för att en integrerad mängd ska utgöra en verksamhet/rörelse. En verksamhets/rörelses tre komponenter definieras enligt följande:

a) *Resurs:* Alla ekonomiska resurser som skapar, eller kan skapa, produktion när en eller flera processer tillämpas på dem. Exempel på resurser är anläggningstillgångar (inklusive immateriella tillgångar eller rättigheter att använda anläggningstillgångar), rättigheter, möjlighet att få tillgång till nödvändigt material eller rättigheter samt anställda.

b) *Process:* System, standard, protokoll, praxis eller regel som, vid tillämpning på en resurs eller resurser, leder till eller har möjlighet att leda till produktion. Exempel på processer är processer för strategisk ledning, driftsprocesser och resurshanteringsprocesser. Dessa processer finns vanligen dokumenterade, men en organiserad arbetsstyrka med nödvändiga färdigheter och erfarenhet och som följer regler och praxis kan tillhandahålla de nödvändiga processer som kan tillämpas på resurserna för att skapa produktion. (Bokföring, fakturering, löner och andra administrativa system är vanligen inte processer som används för att skapa produktion.)

c) *Produktion:* Resultatet av resurser och processer som tillämpas på dessa resurser och som ger eller har möjlighet att ge en avkastning i form av utdelning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till investerare eller andra ägare, medlemmar eller deltagare.

B8 För att en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar ska kunna drivas och styras för de definierade syftena, krävs två viktiga komponenter – resurser och processer som tillämpas på dessa resurser, och som tillsammans används eller kommer att användas för att skapa produktion. Emellertid behöver en verksamhet/rörelse inte omfatta alla resurser och processer som säljaren använde för att driva verksamheten/-rörelsen, om marknadsaktörer kan förvärva verksamheten/rörelsen och fortsätta att skapa produktion, exempelvis genom att integrera verksamheten/rörelsen med sina egna resurser och processer.

B9 Karaktären på en verksamhets/rörelses komponenter varierar med bransch och med ett företags driftsstruktur (aktiviteter), däribland dess utvecklingsstadium. Etablerade verksamheter/rörelser har ofta många olika typer av resurser, processer och produktion, medan nya verksamheter/rörelser ofta har få resurser och processer och ibland bara en enstaka produkt. Nästan alla verksamheter/rörelser har också skulder, men en verksamhet/rörelse behöver inte ha skulder.

B10 En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar i utvecklingsstadiet kan sakna produktion. I så fall bör förvärvaren beakta andra faktorer för att fastställa huruvida aktiviteterna utgör en verksamhet/rörelse. Dessa faktorer innefattar, men är inte begränsade till, huruvida mängden

a) har inlett planerade huvudaktiviteter,

b) har anställda, rättigheter och andra resurser och processer som kan tillämpas på dessa resurser,

▼**M12**

c) följer en plan att skapa produktion, och

d) kommer att kunna få tillgång till kunder som köper produkterna.

Alla dessa faktorer är inte nödvändiga för att en viss integrerad mängd aktiviteter och tillgångar i utvecklingsstadiet ska uppfylla villkoren för en verksamhet/rörelse.

B11 Fastställande av huruvida en viss mängd tillgångar och aktiviteter utgör en verksamhet/rörelse bör göras med utgångspunkt från huruvida den integrerade mängden kan bedrivas och styras som en verksamhet/rörelse av en marknadsaktör. Således är det vid utvärdering av om en viss mängd är en verksamhet/rörelse inte relevant huruvida en säljare drev mängden som en verksamhet/rörelse eller huruvida förvärvaren ämnar driva mängden som en verksamhet/rörelse.

B12 I frånvaro av belägg för motsatsen ska en viss mängd tillgångar och aktiviteter i vilka det finns goodwill förutsättas vara en verksamhet/-rörelse. Emellertid måste inte en verksamhet/rörelse ha goodwill.

IDENTIFIERING AV FÖRVÄRVAREN (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 6 OCH 7)

B13 Vägledningen i IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* ska användas för att identifiera förvärvaren – det företag som erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men tillämpningen av vägledningen i IAS 27 inte tydligt visar vilket av företagen som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.

B14 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom överföring av kontanter eller andra tillgångar eller genom att skulder uppkommer, är förvärvaren vanligen det företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder.

B15 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, är förvärvaren vanligen det företag som emitterar egetkapitalandelar. Vid vissa rörelseförvärv, som vanligen kallas ”omvända förvärv”, är det emitterande företaget det förvärvade företaget. Punkterna B19–B27 innehåller vägledning vid redovisning av omvända förvärv. Andra relevanta fakta och omständigheter ska också beaktas vid identifiering av förvärvaren i ett rörelseförvärv som genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, däribland

a) *de relativa röstandelarna i det sammanslagna företaget efter ett rörelseförvärv* – Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare som grupp behåller eller erhåller den största röstandelen i det sammanslagna företaget. Vid fastställandet av vilken grupp ägare som behåller eller erhåller den största röstandelen ska ett företag beakta om det finns ovanliga eller speciella röstarrangemang och optioner, teckningsoptioner eller konvertibla värdepapper.

b) *förekomsten av en stor minoritetsröstandel i det sammanslagna företaget om ingen annan ägare eller organiserad grupp ägare har en betydande röstandel* – Förvärvaren är vanligen det företag vars enda ägare eller organiserade grupp ägare innehar den största minoritetsröstandelen i det sammanslagna företaget.

▼**M12**

c) *sammansättningen i det sammanslagna företagets ledningsorgan* – Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare har möjlighet att välja eller tillsätta eller avsätta en majoritet av medlemmarna i det sammanslagna företagets ledningsorgan.

d) *sammansättningen i det sammanslagna företagets högsta ledning* – Förvärvaren är vanligen det företag vars (tidigare) ledning dominerar ledningen i det sammanslagna företaget.

e) *villkoren för utbytet av egetkapitalandelar* – Förvärvaren är vanligen det företag som betalar en premie utöver det verkliga värdet för det andra företagets eller de andra företagens egetkapitalandelar före förvärvet.

B16 Förvärvaren är vanligen det företag vars relativa storlek (mätt i, exempelvis, tillgångar, intäkter eller vinst) är avsevärt större än det andra företagets eller företagens storlek.

B17 Vid ett rörelseförvärv som omfattar fler än två företag ska det vid fastställande av förvärvare ingå att bland annat beakta vilket av företagen som inledde förvärvet, liksom företagens relativa storlek.

B18 Ett nytt företag som bildas för att få till stånd ett rörelseförvärv är inte nödvändigtvis förvärvaren. När ett nytt företag bildas för att emittera egetkapitalandelar i syfte att få till stånd ett rörelseförvärv ska ett av företagen som fanns före förvärvet identifieras som förvärvaren genom tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B17. Däremot kan ett nytt företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder som köpeskilling vara förvärvaren.

OMVÄNDA FÖRVÄRV

B19 Ett omvänt förvärv sker när det företag som emitterar värdepapper (den legala förvärvaren) identifieras som det förvärvade företaget i redovisningssyfte, med utgångspunkt i vägledningen i punkterna B13–B18. Det företag vars egetkapitalandelar förvärvas (det legala förvärvade företaget) måste vara förvärvaren i redovisningssyfte för att transaktionen ska betraktas som ett omvänt förvärv. Omvända förvärv sker exempelvis när ett privat företag vill bli börsnoterat men inte vill registrera sina aktier. För att uppnå detta ordnar det privata företaget så att ett börsnoterat företag förvärvar dess egetkapitalandelar i utbyte mot egetkapitalandelar i det börsnoterade företaget. I detta exempel är det börsnoterade företaget den **legala förvärvaren** eftersom det emitterade egetkapitalandelar, och det privata företaget är det **legala förvärvade företaget** eftersom dess egetkapitalandelar förvärvades. Emellertid leder tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B18 till identifiering av

a) det börsnoterade företaget som **det förvärvade företaget** i redovisningssyfte (det redovisande förvärvade företaget) och

b) det privata företaget som **förvärvare** i redovisningssyfte (den redovisande förvärvaren)

▼M12

Det redovisande förvärvade företaget måste uppfylla definitionen av en verksamhet/rörelse för att transaktionen ska kunna redovisas som ett omvänt förvärv, och alla redovisnings- och värderingsprinciper i denna standard, inklusive kravet att redovisa goodwill, tillämpas.

Värdering av den överförda ersättningen

B20 Vid ett omvänt förvärv utfärdar vanligen den redovisande förvärvaren ingen ersättning för det förvärvade företaget. I stället är det vanligen det redovisande förvärvade företaget som utfärdar sina aktier till ägarna av den redovisande förvärvaren. I enlighet med detta är det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för den ersättning som överförs av den redovisande förvärvaren för dennes innehav i den redovisande förvärvade företaget baserat på antalet egetkapitalandelar som det legala dotterföretaget hade behövt emittera för att ge ägarna av det legala moderföretaget samma procentandel egetkapitalandelar i det sammanslagna företaget som blir resultatet av det omvända förvärvet. Det verkliga värdet för antalet egetkapitalandelar som beräknas på detta sätt kan användas som verkligt värde på den ersättning som överförts i utbyte mot det förvärvade företaget.

Upprättande och utformning av koncernredovisningar

B21 Koncernredovisningar som upprättas efter ett omvänt förvärv utfärdas i det legala moderföretagets namn (redovisande förvärvat företag) men beskrivs i noterna som en fortsättning av det legala dotterföretagets finansiella rapporter (redovisande förvärvare) med en justering, nämligen en retroaktiv justering av den redovisande förvärvarens eget kapital så att det återspeglar det redovisande förvärvade företagets eget kapital. Den justeringen krävs för att återspegla det legala moderföretagets kapital (det redovisande förvärvade företaget). Jämförande information som presenteras i koncernredovisningen justeras också retroaktivt för att återspegla det legala moderföretagets eget kapital (redovisande förvärvat företag).

B22 Eftersom koncernredovisningen utgör en fortsättning på det legala dotterföretagets finansiella rapporter, förutom vad gäller dess kapitalstruktur, återspeglar koncernredovisningen

a) det legala dotterföretagets tillgångar och skulder (den redovisande förvärvaren) redovisade och värderade till sina redovisade värden före förvärvet.

b) det legala moderföretagets tillgångar och skulder (det redovisande förvärvade företaget) redovisade och värderade enligt denna standard.

c) det legala dotterföretagets (redovisande förvärvare) balanserade vinstmedel och övriga komponenter i det egna kapitalet **före** rörelseförvärvet.

d) det belopp som redovisas som emitterade egetkapitalandelar i koncernredovisningen, fastställda genom att lägga ihop det legala dotterföretagets emitterade egetkapitalandelar (den redovisande förvärvaren) som var utestående omedelbart före rörelseförvärvet, med det legala moderföretagets (redovisande förvärvat företag) verkliga värde fastställt enligt denna standard. Emellertid återspeglar kapitalstrukturen (det vill säga antal och typ av emitterade egetkapitalandelar) kapitalstrukturen hos det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget), däribland egetkapitalandelar som det

▼M12

legala moderföretaget emitterat för att genomföra förvärvet. I enlighet med detta räknas det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) struktur om med det utbytesförhållande som fastställts i förvärvsavtalet för att återspegla det legala moderföretagets antal aktier (det redovisande förvärvade företaget) som emitteras i det omvända förvärvet.

e) den proportionella andelen av innehavet utan bestämmande inflytande för det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) redovisade värden för balanserade vinstmedel och övriga egetkapitalandelar före förvärvet vilket diskuteras i punkterna B23 och B24.

Innehav utan bestämmande inflytande

B23 I ett omvänt förvärv kanske några av ägarna av det legala förvärvade företaget (den redovisande förvärvaren) inte byter ut sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget). Dessa ägare behandlas som innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen efter det omvända förvärvet. Detta beror på att det legala förvärvade företagets ägare, som inte byter sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i den legala förvärvaren, endast innehar en andel av det legala förvärvade företagets resultat och nettotillgångar – inte i det sammanslagna företagets resultat och nettotillgångar. Omvänt har ägarna till den legala förvärvaren, även om den legala förvärvaren är det förvärvade företaget i redovisningssyfte, en andel i det sammanslagna företagets resultat och nettotillgångar.

B24 Det legala förvärvade företagets tillgångar och skulder värderas och redovisas i koncernredovisningen till sina redovisade värden före förvärvet (se punkt B22 (a)). Därför återspeglar i ett omvänt förvärv innehavet utan bestämmande inflytande den proportionella andelen av aktieägarnas innehav utan bestämmande inflytande av de redovisade värdena för det legala förvärvade företagets nettotillgångar före förvärvet, även om innehaven utan bestämmande inflytande i andra förvärv värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten.

Resultat per aktie

B25 Enligt vad som anges i punkt B22 (d) ska strukturen på eget kapital i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv återspegla strukturen på den legala förvärvarens (det redovisande förvärvade företaget) eget kapital, inklusive de egetkapitalandelar som emitteras av den legala förvärvaren för att genomföra förvärvet.

B26 Vid beräkning av ett vägt genomsnitt av utestående stamaktier (nämnaren vid beräkning av resultat per aktie) under den period då det omvända förvärvet sker ska

a) antalet utestående stamaktier från början av den perioden till förvärvstidpunkten beräknas med utgångspunkt från det legala förvärvade företagets vägda genomsnittliga antal stamaktier (redovisande förvärvare) som var utestående under perioden, multiplicerat med det utbytesförhållande som fastställdes i samgåendeavtalet, och

b) antalet utestående stamaktier från och med förvärvstidpunkten fram till periodens slut utgöras av det faktiska antalet stamaktier i den legala förvärvaren (det redovisande förvärvade företaget) som var utestående under perioden.

▼M12

B27 Resultatet per aktie för alla jämförelseperioder före förvärvstidpunkten som presenteras i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv ska beräknas genom att dividera

a) det förvärvade företagets resultat hänförligt till stamaktierna i var och en av dessa perioder med

b) det legala förvärvade företagets tidigare utestående vägda genomsnittliga antal stamaktier, multiplicerade med det utbytesförhållande som fastställdes i förvärvsavtalet.

REDOVISNING AV VISSA FÖRVÄRVADE TILLGÅNGAR OCH ÖVERTAGNA SKULDER (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 10–13)

Operationella leasingavtal

B28 Förvärvaren ska inte redovisa tillgångar eller skulder hänförliga till ett operationellt leasingavtal i vilket det förvärvade företaget är leasetagare, utom när så krävs enligt punkterna B29 och B30.

B29 Förvärvaren ska bestämma huruvida villkoren i varje operationellt leasingavtal i vilket det förvärvade företaget är leasetagare är förmånliga eller oförmånliga. Förvärvaren ska redovisa en immateriell tillgång om villkoren för ett operationellt leasingavtal är förmånliga i förhållande till marknadsvillkor, och en skuld om villkoren är oförmånliga i förhållande till marknadsvillkor. Punkt B42 innehåller vägledning om beräkning av det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal i vilka det förvärvade företaget är leasegivare.

B30 En identifierbar immateriell tillgång kan vara knuten till ett operationellt leasingavtal, vilket kan styrkas genom att marknadsaktörer är villiga att betala ett pris för leasingavtalet även om det är till marknadsvillkor. Exempelvis kan ett leasingavtal avseende utgångar på en flygplats eller försäljningslokaler i ett centralt shoppingområde ge tillträde till en marknad eller andra framtida ekonomiska fördelar som uppfyller villkoren som identifierbara immateriella tillgångar, exempelvis som en kundrelation. I den situationen ska förvärvaren redovisa den identifierbara immateriella tillgången eller tillgångarna enligt punkt B31.

Immateriella tillgångar

B31 Förvärvaren ska, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. En immateriell tillgång är identifierbar om den uppfyller antingen kriteriet för avskiljbarhet eller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

B32 En immateriell tillgång som uppfyller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter är identifierbar även om tillgången inte är överlåtbar eller avskiljbar från det förvärvade företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser. Exempel:

a) Ett förvärvat företag leasar en tillverkningsanläggning enligt ett operationellt leasingavtal med villkor som är förmånliga i förhållande till marknadsvillkor. Villkoren i leasingavtalet förbjuder uttryckligen överlåtelse av leasingavtalet (antingen genom försäljning eller utarrendering i andra hand). Det belopp till vilket leasingvillkoren är förmånliga i jämförelse med villkoren i aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt är en immateriell tillgång som uppfyller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skilt från goodwill, även om förvärvaren inte kan sälja eller på annat sätt överlåta leasingavtalet.

▼M12

b) Ett förvärvat företag äger och driver ett kärnkraftverk. Licensen för att driva kraftverket är en immateriell tillgång som uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skild från goodwill, även om förvärvaren inte kan sälja eller överlåta den skilt från det förvärvade kraftverket. En förvärvare kan redovisa driftslicensens verkliga värde och kraftverkets verkliga värde som en enda tillgång i de finansiella rapporterna om dessa tillgångar har likartade nyttjandeperioder.

c) Ett förvärvat företag äger ett teknikpatent. Det har licensierat patentet till andra för deras användning med ensamrätt utanför den inhemska marknaden, och får en angiven andel av framtida utländska intäkter i utbyte. Både teknikpatentet och det hänförliga licensavtalet uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skilt från goodwill även om det inte skulle vara genomförbart med försäljning eller byte av patentet och det aktuella licensavtalet skilda från varandra.

B33 Kriteriet för avskiljbarhet innebär att en förvärvad immateriell tillgång kan skiljas av eller delas av från det förvärvade företaget och säljas, överlåtas, licensieras, hyras ut eller bytas, antingen enskilt eller tillsammans med ett hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld. En immateriell tillgång som förvärvaren skulle kunna sälja, licensiera eller på annat sätt byta mot något annat av värde uppfyller kriteriet för avskiljbarhet även om förvärvaren inte avser att sälja, licensiera eller på annat sätt byta den. En förvärvad immateriell tillgång uppfyller kriteriet för avskiljbarhet om det finns belägg för bytestransaktioner för den typen av tillgång eller en tillgång av likartad typ, även om dessa transaktioner sker sällan och oavsett om förvärvaren är inblandad i dem eller ej. Kund- och prenumerantförteckningar är ofta licensierade och uppfyller således kriteriet för avskiljbarhet. Även om ett förvärvat företag anser att dess kundförteckningar har andra egenskaper än andra kundförteckningar, innebär vanligen det faktum att kundförteckningar ofta licensieras, att den förvärvade kundförteckningen uppfyller kriteriet för avskiljbarhet. Emellertid uppfyller inte en kundförteckning som förvärvats i ett rörelseförvärv kriteriet för avskiljbarhet om villkoren i sekretessavtal eller andra avtal förbjuder ett företag att sälja, leasa eller på annat sätt utbyta information om sina kunder.

B34 En immateriell tillgång som inte är enskilt avskiljbar från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget uppfyller avskiljbarhetskriteriet om den är avskiljbar i kombination med hänförligt kontrakt, hänförlig identifierbar tillgång eller skuld. Exempelvis

a) marknadsaktörer utbyter förpliktelser avseende inlåning och hänförliga immateriella tillgångar avseende relationer med inlåningskunder i observerbara bytestransaktioner. Förvärvaren bör därför redovisa den immateriella tillgången avseende relationer med inlåningskunder skilt från goodwill.

b) ett förvärvat företag äger ett registrerat varumärke och dokumenterad, men icke patenterad teknisk kompetens som används för tillverkning av den varumärkesskyddade produkten. För att kunna överlåta ägande av ett varumärke måste ägaren också överlåta allt annat som behövs för att den nya ägaren ska kunna producera en produkt eller tjänst som inte går att skilja från den som producerades av den tidigare ägaren. Eftersom den opatenterade tekniska kompetensen måste skiljas från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget och säljas om det hänförliga varumärket säljs, uppfyller den kriteriet för avskiljbarhet.

▼**M12**

Återköpta rättigheter

B35 En förvärvare kan, som en del av ett rörelseförvärv, köpa tillbaka en rättighet som det tidigare tilldelat till det förvärvade företaget att använda en eller flera av förvärvarens redovisade eller oredovisade tillgångar. Exempel på sådana rättigheter innefattar rätt att använda förvärvarens handelsnamn enligt ett franchisingavtal eller rätt att använda förvärvarens teknik enligt ett tekniklicensavtal. En återköpt rätt är en identifierbar immateriell tillgång som förvärvaren redovisar skilt från goodwill. Punkt 29 innehåller vägledning om värdering av en återköpt rätt och punkt 55 innehåller vägledning om den efterföljande redovisningen av en återköpt rätt.

B36 Om villkoren i avtalet som ger upphov till en återköpt rättighet är förmånliga eller oförmånliga i förhållande till aktuella marknadstransaktioner för samma eller likartade poster, ska förvärvaren redovisa en vinst eller förlust för regleringen. Punkt B52 innehåller vägledning för värdering av den regleringsvinsten eller -förlusten.

Sammanlagd personalstyrka och andra icke identifierbara poster

B37 Förvärvaren innefattar i goodwill värdet av en förvärvad immateriell tillgång som inte är identifierbar vid förvärvstidpunkten. En förvärvare kan exempelvis fördela värde på förekomsten av en sammanlagd personalstyrka, som är en befintlig grupp anställda som tillåter förvärvaren att fortsätta att driva en förvärvad verksamhet/rörelse från förvärvstidpunkten. En sammanlagd personalstyrka representerar inte den yrkeskunniga personalstyrkans intellektuella kapital – den (ofta specialiserade) kunskap och erfarenhet som de anställda på det förvärvade företaget tillför arbetet. Eftersom den sammanlagda personalstyrkan inte är en identifierbar tillgång som ska redovisas skilt från goodwill kan det eventuella värde som fördelas på den innefattas i goodwill.

B38 Förvärvaren innefattar också i goodwill det eventuella värde som fördelas på poster som inte uppfyller villkoren för att betraktas som tillgångar per förvärvstidpunkten. Exempelvis kan förvärvaren fördela värde på potentiella avtal som det förvärvade företaget förhandlar om med presumtiva nya kunder per förvärvstidpunkten. Eftersom dessa potentiella kontrakt inte i sig själva är tillgångar per förvärvstidpunkten redovisar förvärvaren dem inte skilt från goodwill. Förvärvaren ska inte därefter omklassificera värdet av dessa kontrakt från goodwill för händelser som inträffar efter förvärvstidpunkten. Emellertid ska förvärvaren bedöma fakta och omständigheter kring händelser som inträffar kort efter förvärvet för att bestämma huruvida en immateriell tillgång som kunde redovisas separat existerade per förvärvstidpunkten.

B39 Efter det första redovisningstillfället redovisar förvärvaren immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Enligt vad som beskrivs i punkt 3 i IAS 38 är emellertid redovisningen av vissa förvärvade immateriella tillgångar efter det första redovisningstillfället angiven i andra standarder.

▼M12

B40 Kriterierna för identifierbarhet bestämmer huruvida en immateriell tillgång redovisas skilt från goodwill. Emellertid ger kriterierna varken vägledning vid beräkning av en immateriell tillgångs verkliga värde eller begränsar de antaganden som används vid beräkning av en immateriell tillgångs verkliga värde. Förvärvaren skulle exempelvis ta hänsyn till sådana antaganden som marknadsaktörer skulle beakta, exempelvis förväntningar på framtida avtalsförlängningar, vid beräkning av verkligt värde. Det är inte nödvändigt att förlängningarna i sig uppfyller kriterierna för identifierbarhet. (Se emellertid punkt 29, som fastställer ett undantag från principen om värdering till verkligt värde för återköpta rättigheter som redovisas i ett rörelseförvärv.) Punkt 36 och 37 i IAS 38 innehåller vägledning för fastställande av huruvida immateriella tillgångar ska läggas samman till en enda redovisningsenhet tillsammans med andra immateriella eller materiella tillgångar.

BERÄKNING AV DET VERKLIGA VÄRDET FÖR VISSA IDENTIFIERBARA TILLGÅNGAR OCH ETT INNEHAV UTAN BESTÄMMANDE INFLYTANDE I ETT FÖRVÄRVAT FÖRETAG (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 18 OCH 19)

Tillgångar med osäkra kassaflöden (värdejusteringar)

B41 Förvärvaren ska inte redovisa en separat värdejustering per förvärvstidpunkten för tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten eftersom effekterna av osäkerhet om framtida kassaflöden finns med i beräkningen av det verkliga värdet. Exempelvis, eftersom det enligt denna standard krävs att förvärvaren värderar förvärvade fordringar, inklusive lån, till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten redovisar förvärvaren inte en separat värdejustering för de avtalsenliga kassaflöden som bedöms vara osäkra per den tidpunkten.

Tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal i vilka det förvärvade företaget är leasegivaren

B42 Vid beräkning av det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för en tillgång såsom en byggnad eller ett patent som omfattas av ett operationellt leasingavtal i vilket det förvärvade företaget är leasegivaren ska förvärvaren beakta leasingavtalets villkor. Med andra ord redovisar inte förvärvaren en separat tillgång eller skuld om det operationella leasingavtalets villkor är antingen förmånliga eller oförmånliga i jämförelse med marknadsvillkor som krävs enligt punkt B29 för leasingavtal i vilka det förvärvade företaget är leasetagare.

Tillgångar som förvärvaren avser att inte använda eller använda på ett sätt som skiljer sig från det sätt på vilket andra marknadsaktörer skulle använda dem

B43 Av konkurrensskäl eller andra skäl kan förvärvaren avse att inte använda en förvärvad tillgång, exempelvis en immateriell tillgång avseende forskning och utveckling, eller kan avse att använda tillgången på ett sätt som skiljer sig från det sätt på vilket andra marknadsaktörer skulle använda den. Förvärvaren ska likväl värdera tillgången till verkligt värde som fastställs enligt tillgångens användande av andra marknadsaktörer.

▼M12

Innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag

B44 Enligt denna standard får förvärvaren värdera ett innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. Ibland kommer en förvärvare att kunna beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för ett innehav utan bestämmande inflytande utifrån priser på en aktiv marknad för aktier som inte innehas av förvärvaren. I andra situationer kommer emellertid ett pris på en aktiv marknad för aktierna inte att vara tillgängligt. I sådana situationer skulle förvärvaren beräkna det verkliga värdet för innehavet utan bestämmande inflytande genom att använda andra värderingstekniker.

B45 De verkliga värdena på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget och innehavet utan bestämmande inflytande per aktie kan skilja sig åt. Den huvudsakliga skillnaden är sannolikt att en premie avseende bestämmande inflytande innefattas i det verkliga värdet per aktie på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget eller omvänt att en rabatt för bristen på bestämmande inflytande (kallas även minoritetsrabatt) innefattas i det verkliga värdet per aktie på innehavet utan bestämmande inflytande.

VÄRDERING AV GOODWILL ELLER VINST VID ETT FÖRVÄRV TILL LÅGT PRIS

Beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget genom användande av värderingstekniker (tillämpning av punkt 33)

B46 I ett rörelseförvärv som genomförs utan att ersättning överförs måste förvärvaren byta ut det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på sitt innehav i det förvärvade företaget mot det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på den ersättning som överförts för att värdera goodwill eller en vinst på ett förvärv till lågt pris (se punkterna 32–34). Förvärvaren bör beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på sitt innehav i det förvärvade företaget genom användande av en eller flera värderingstekniker som är lämpliga enligt omständigheterna och för vilka det finns tillräckliga uppgifter. Om flera värderingstekniker används ska förvärvaren utvärdera resultaten och överväga relevans och tillförlitlighet för de indata som använts och omfattningen av tillgängliga uppgifter.

Särskilda överväganden vid tillämpning av förvärvsmetoden på sammanslagningar av ömsesidiga företag (tillämpning av punkt 33)

B47 När två ömsesidiga företag slås samman kan det verkliga värdet på eget kapital eller medlemmarnas innehav i det förvärvade företaget (eller det verkliga värdet på det förvärvade företaget) gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på de medlemsinnehav som överförts av förvärvaren. I den situationen krävs enligt punkt 33 att förvärvaren ska fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens egetkapitalandelar som överförts som ersättning. Dessutom ska förvärvaren i en sammanslagning av ömsesidiga företag redovisa det förvärvade företagets nettotillgångar som ett direkt tillskott till kapital eller eget kapital i sin rapport över finansiell ställning, och inte som ett tillskott till balanserade vinstmedel, vilket stämmer överens med det sätt på vilket andra typer av företag tillämpar förvärvsmetoden.

▼**M12**

B48 Även om ömsesidiga företag på många sätt liknar andra verksamheter/rörelser har de tydliga egenskaper som främst beror på att deras medlemmar är både kunder och ägare. Medlemmar i ömsesidiga företag väntar sig vanligen att erhålla förmåner för medlemskapet, ofta i form av lägre avgifter för varor och tjänster eller utdelning av kundåterbäring. Andelen utdelning i form av kundåterbäring som fördelas på varje medlem bygger ofta på mängden affärer medlemmen gjort med det ömsesidiga företaget under året.

B49 En beräkning av verkligt värde för ett ömsesidigt företag bör innefatta de antaganden som marknadsaktörer skulle göra om framtida medlemsförmåner samt varje annat relevant antagande som marknadsaktörer skulle göra om det ömsesidiga företaget. Exempelvis skulle en modell för uppskattning av kassaflöden kunna användas för att bestämma det verkliga värdet på ett ömsesidigt företag. De kassaflöden som används som indata i modellen bör bygga på det ömsidiga företagets förväntade kassaflöden, som troligen återspeglar avdrag för medlemsförmåner, såsom lägre avgifter för varor och tjänster.

FASTSTÄLLANDE AV VAD SOM UTGÖR DEL AV RÖRELSEFÖRVÄRVET (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 51 OCH 52)

B50 Förvärvaren bör beakta följande faktorer, som vare sig är ömsesidigt uteslutande eller enskilt avgörande, för att fastställa om en transaktion är del av utbytet för det förvärvade företaget eller om transaktionen är skild från rörelseförvärvet:

a) **Anledningarna till transaktionen** – Kunskap om anledningarna till varför parterna i rörelseförvärvet (förvärvaren och det förvärvade företaget och deras ägare, styrelseledamöter och chefer – och deras ombud) ingick en viss transaktion eller överenskommelse kan ge insikt om huruvida den är del av den överförda ersättningen och de förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna. Exempelvis, om en transaktion är genomförd främst till förvärvarens eller det sammanslagna företagets nytta i stället för främst till det förvärvade företagets eller dess tidigare ägares nytta före förvärvet är den andelen av erlagd köpeskilling (och hänförliga tillgångar eller skulder) mindre troligt del av utbytet för det förvärvade företaget. Därför skulle förvärvaren redovisa den andelen skilt från rörelseförvärvet.

b) **Vem som tog initiativ till transaktionen** – Kunskap om vem som tog initiativ till transaktionen kan Också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion eller annan händelse som initieras av förvärvaren kan ingås i syfte att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget med liten eller ingen fördel för det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare före förvärvet. Å andra sidan är en transaktion eller överenskommelse som initieras av det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare mindre troligt gynnsam för förvärvaren eller det sammanslagna företaget och mer troligt del av rörelseförvärvet.

c) **Tidpunkten för transaktionen** – Tidpunkten för transaktionen kan också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion mellan förvärvaren och det förvärvade företaget som sker under förhandlingar om

▼M12

villkoren för ett rörelseförvärv kan ha ingåtts med avseende på rörelseförvärvet för att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget. Om så är fallet är det troligt att det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare erhåller liten eller ingen fördel av transaktionen förutom de fördelar de erhåller som del av det sammanslagna företaget.

Effektiv reglering av ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget i ett rörelseförvärv (tillämpning av punkt 52 (a))

B51 Förvärvaren och det förvärvade företaget kan ha haft ett förhållande redan innan de övervägde rörelseförvärvet, vilket här kallas ”befintligt förhållande”. Ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget kan vara avtalat (exempelvis leverantör och kund eller licensgivare och licenstagare) eller ej avtalat (exempelvis målsägare och svarande).

B52 Om rörelseförvärvet i praktiken reglerar ett befintligt förhållande redovisar förvärvaren en vinst eller förlust som beräknas enligt nedan

a) för ett befintligt ej avtalat förhållande (såsom en rättegång) till verkligt värde.

b) för ett befintligt avtalat förhållande, det lägre av (i) och (ii)

i) det belopp med vilket avtalet är förmånligt eller oförmånligt för förvärvaren, jämfört med villkoren för aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt. (Ett oförmånligt avtal är ett avtal som är oförmånligt sett i termer av aktuella marknadsvillkor. Det är inte nödvändigtvis ett förlustkontrakt, i vilket de oundvikliga utgifterna för att uppfylla avtalets förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.)

ii) beloppet för angivna leveransförbehåll i avtalet som är tillgängliga för den motpart för vilket avtalet är oförmånligt.

Om (ii) är lägre än (i) innefattas skillnaden som del av redovisningen av rörelseförvärvet.

Redovisad vinst eller förlust kan delvis bero på huruvida förvärvaren tidigare hade redovisat en hänförlig tillgång eller skuld, och den redovisade vinsten eller förlusten kan därför skilja sig från det belopp som beräknats genom att tillämpa ovanstående krav.

B53 Ett befintligt förhållande kan vara ett avtal som förvärvaren redovisar som en återköpt rättighet. Om avtalet innehåller villkor som är förmånliga eller oförmånliga när de jämförs med priserna på aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt redovisar förvärvaren, skilt från rörelseförvärvet, en vinst eller förlust för den faktiska regleringen av avtalet, beräknad enligt punkt B52.

Överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare (tillämpning av punkt 52 (b))

B54 Huruvida överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare är villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet eller är separata transaktioner beror på överenskommelsernas karaktär. Kunskap om anledningarna till varför avtalet innefattar ett villkor om villkorade betalningar, vem som tog initiativ till avtalet och när parterna ingick avtalet kan vara till hjälp vid bedömning av avtalets karaktär.

▼**M12**

B55 Om det inte är tydligt om en överenskommelse om betalningar till anställda eller säjande aktieägare är del av utbytet för det förvärvade företaget eller är en transaktion som är skild från rörelseförvärvet ska förvärvaren beakta följande indikatorer:

a) *Fortsatt anställning* – Villkoren för fortsatt anställning av de säljande aktieägare som blir nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i en överenskommelse om villkorad köpeskilling. De relevanta villkoren för fortsatt anställning kan finnas i ett anställningsavtal, förvärvsavtal eller annat dokument. Ett avtal om villkorad köpeskilling i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är vederlag för tjänst efter förvärvet. Avtal i vilka de villkorade betalningarna inte påverkas av att anställningen upphör kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskilling och inte vederlag.

b) *Varaktighet för fortsatt anställning* – Om perioden för erforderlig anställning sammanfaller med eller är längre än perioden för villkorad betalning kan detta tyda på att de villkorade betalningarna i praktiken är vederlag.

c) *Nivå på vederlag* – Situationer i vilka annat vederlag till anställda än de villkorade betalningarna ligger på en rimlig nivå jämfört med den för andra nyckelpersoner i det sammanslagna företaget kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskilling och inte vederlag.

d) *Tillkommande betalningar till anställda* – Om säljande aktieägare som inte blir anställda erhåller lägre villkorade betalningar räknat per aktie än de säljande aktieägare som blir anställda i det sammanslagna företaget kan detta tyda på att det tillkommande beloppet för villkorade betalningar till de säljande aktieägarna som blir anställda är vederlag.

e) *Antal ägda aktier* – Det relativa antal aktier som ägs av säljande aktieägare som kvarstår som nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i avtalet om villkorad köpeskilling. Exempelvis kan det faktum att de säljande aktieägare som ägde i allt väsentligt samtliga aktier i det förvärvade företaget fortsätter som nyckelpersoner tyda på att överenskommelsen i praktiken är en vinstdelningsplan avsedd att vederlag för tjänster efter förvärvet. Alternativt kan det faktum att säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner endast ägde ett litet antal aktier i det förvärvade företaget och alla säljande aktieägare erhåller samma belopp villkorad köpeskilling räknat per aktie tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskilling. Ägarandelar före förvärvet som ägs av parter som är närstående till säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner, såsom familjemedlemmar, bör också beaktas.

f) *Koppling till värderingen* – Om den inledande ersättning som överförs per förvärvstidpunkten bygger på den lägre delen av ett intervall fastställt i värderingen av det förvärvade företaget och formeln för villkorade betalningar har koppling till denna värderingsmetod kan det tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskilling. Alternativt, om formeln för villkorade betalningar stämmer överens med tidigare vinstdelningsplaner kan det tyda på att innebörden av överenskommelsen är att betala vederlag.

▼M12

g) *Formel för fastställande av ersättning* – Den formel som används för att fastställa den villkorade betalningen kan vara till nytta vid bedömning av överenskommelsens innebörd. Exempelvis, om en villkorad betalning fastställs utifrån en vinstmultipel kan det tyda på att förpliktelsen är villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet och att formeln är avsedd att fastställa eller bekräfta det verkliga värdet på det förvärvade företaget. Däremot kan en villkorad betalning som är en angiven andel av vinsten tyda på att förpliktelsen till anställda är en vinstdelningsplan för att betala anställda för utförda tjänster.

h) *Övriga överenskommelser och frågor* – De villkor i andra överenskommelser med säljande aktieägare (såsom överenskommelser om att inte konkurrera, kontrakt att verkställa längre fram, konsultavtal och leasingavtal avseende fastigheter) och hur villkorade betalningar ska behandlas skattemässigt kan tyda på att villkorade betalningar är hänförliga till något annat än köpeskilling för det förvärvade företaget. Exempelvis kan förvärvaren i samband med förvärvet ingå ett leasingavtal avseende egendom med en betydande säljande aktieägare. Om de leasingavgifter som anges i leasingavatalet är betydligt under marknadsnivå kan vissa eller samtliga villkorade betalningar till leasegivaren (den säljande aktieägaren) som krävs genom en separat överenskommelse om villkorade betalningar till sin innebörd vara betalningar för användandet av den leasade egendomen som förvärvaren ska redovisa separat i sina finansiella rapporter efter förvärvet. Däremot, om leasingavtalet anger leasingavgifter som är i överensstämmelse med marknadsvillkoren för den leasade egendomen kan överenskommelsen om villkorade betalningar till den säljande aktieägaren vara villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet.

Förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som byts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företagets anställda (tillämpning av punkt 52 (b))

B56 En förvärvare kan byta sina aktierelaterade tilldelningar (utbytestilldelningar) mot tilldelningar som innehas av anställda i det förvärvade företaget. Byten av aktieoptioner eller andra aktierelaterade tilldelningar i samband med ett rörelseförvärv redovisas som modifieringar av aktierelaterade tilldelningar enligt IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*. Om förvärvaren är förpliktad att ersätta tilldelningarna avseende det förvärvade företaget, ska antingen hela eller en del av det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets utbytestilldelningar innefattas i beräkningen av den överförda köpeskillingen i rörelseförvärvet. Förvärvaren är förpliktad att ersätta det förvärvade företagets tilldelningar om det förvärvade företaget eller dess anställda har möjlighet att framtvinga utbyte. Exempelvis, i syfte att tillämpa detta krav, är förvärvaren förpliktad att byta ut det förvärvade företagets tilldelningar om utbyte krävs enligt

a) villkoren i förvärvsavtalet,

b) villkoren i det förvärvade företagets tilldelningar, eller

c) tillämpliga lagar eller föreskrifter.

I vissa situationer kan det förvärvade företagets tilldelningar förfalla till följd av ett rörelseförvärv. Om förvärvaren ersätter dessa tilldelningar även om det inte är förpliktat att göra det ska hela det marknadsbaserade värdet för utbytestilldelningar redovisas som en kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter rörelseförvärvet. Med det avses att ingen del av det marknadsbaserade värdet på dessa tilldelningar ska innefattas i beräkningen av den köpeskilling som överförs i rörelseförvärvet.

▼**M12**

B57 För att fastställa den andel av utbytestilldelningen som är del av den köpeskilling som överförs för det förvärvade företaget och den andel som är vederlag för tjänst efter förvärvet ska förvärvaren värdera både de utbytestilldelningar som tilldelats av förvärvaren och det förvärvade företagets tilldelningar per förvärvstidpunkten enligt IFRS 2. Andelen marknadsbaserat värde på utbytestilldelningen som är del av den ersättning som överförs i utbyte mot det förvärvade företaget motsvarar den andel av det förvärvade företagets tilldelning som är hänförlig till tjänst före rörelseförvärvet.

B58 Andelen av utbytestilldelningen hänförlig till tjänst före förvärvet är det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets tilldelning multiplicerat med kvoten mellan andelen av den slutförda intjäningsperioden och det större värdet av den sammanlagda intjäningsperioden eller av den ursprungliga intjäningsperioden för det förvärvade företagets tilldelning. Intjäningsperioden är den period under vilka alla de angivna intjäningsvillkoren ska uppfyllas. Intjäningsvillkor definieras i IFRS 2.

B59 Andelen ej intjänad utbytestilldelning som är hänförlig till en tjänst efter förvärvet och som därför redovisas som en kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet motsvarar det sammanlagda marknadsbaserade värdet på utbytestilldelning minus det belopp som är hänförligt till tjänst före förvärvet. Därför fördelar förvärvaren det belopp för det marknadsbaserade värdet på utbytestilldelningen som överstiger det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets tilldelning till tjänst efter förvärvet och redovisar detta överskjutande belopp som kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet. Förvärvaren ska fördela en andel av en utbytestilldelning till tjänst efter förvärvet om förvärvaren kräver tjänst efter förvärvet oavsett om anställda hade utfört alla tjänster som krävdes för att deras tilldelningar skulle bli intjänade före förvärvstidpunkten.

B60 Andelen ej intjänad utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet samt den andel som är hänförlig till tjänst efter förvärvet ska återspegla den bästa tillgängliga uppskattningen av det antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade. Exempelvis, om det marknadsbaserade värdet på andelen av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet är 100 VU och förvärvaren väntar sig att enbart 95 procent av tilldelningen blir intjänad är det belopp som innefattas i köpeskillingen för rörelseförvärvet 95 VU. Förändringar i uppskattat antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade återspeglas i kostnaden för vederlag för perioderna i vilka förändringarna eller förverkandena inträffar – inte som justeringar av köpeskillingen för rörelseförvärvet. På motsvarande sätt redovisas effekterna av andra händelser, såsom modifieringar eller det slutliga utfallet av tilldelningar med resultatvillkor, som sker efter förvärvstidpunkten enligt IFRS 2 vid fastställande av kostnad för vederlag för den period i vilken en händelse inträffar.

B61 Samma krav för fastställande av andelarna av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före och efter förvärv tillämpas oavsett om en utbytestilldelning klassificeras som en skuld eller som ett egetkapitalinstrument enligt villkoren i IFRS 2. Alla förändringar i det marknadsbaserade värdet på tilldelningar klassificerade som skulder efter förvärvstidpunkten och de hänförliga skatteeffekterna redovisas i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet för den period eller de perioder i vilken eller vilka förändringarna inträffar.

▼**M12**

B62 Skatteeffekterna för utbytestilldelningar av aktierelaterade ersättningar ska redovisas enligt villkoren i IAS 12 *Inkomstskatter*.

ANDRA STANDARDER SOM INNEHÅLLER VÄGLEDNING OM EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING (TILLÄMPNING AV PUNKT 54)

B63 Exempel på andra standarder som innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av förvärvade eller uppkomna tillgångar och övertagna eller uppkomna skulder i ett rörelseförvärv:

a) IAS 38 föreskriver redovisningen av identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. Förvärvaren beräknar goodwill till det belopp som redovisades per förvärvstidpunkten efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. IAS 36 *Nedskrivningar* föreskriver redovisningen av nedskrivningar.

b) IFRS 4 *Försäkringsavtal* innehåller vägledning om efterföljande redovisning av ett försäkringsavtal som förvärvats i ett rörelseförvärv.

c) IAS 12 föreskriver den efterföljande redovisningen av uppskjutna skattefordringar (inklusive oredovisade uppskjutna skattefordringar) och skulder som förvärvats i ett rörelseförvärv.

d) IFRS 2 innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av andelen av aktierelaterade tilldelningar avseende utbytestilldelningar som emitterats av en förvärvare och som är hänförliga till de anställdas framtida tjänster.

e) IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innehåller vägledning om redovisning av ändringar i ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag efter att bestämmande inflytande har erhållits.

UPPLYSNINGAR (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 59 OCH 61)

B64 För att uppnå syftet med punkt 59 ska förvärvaren för varje rörelseförvärv som sker under rapportperioden lämna följande upplysningar

a) namnet på och en beskrivning av det förvärvade företaget.

b) förvärvstidpunkten.

c) den procentuella andelen av förvärvade egetkapitalandelar som medför rösträtt.

d) de främsta anledningarna till rörelseförvärvet och en beskrivning av hur förvärvaren erhöll bestämmande inflytande över det förvärvade företaget.

e) en kvalitativ beskrivning av de faktorer som utgör redovisad goodwill, såsom förväntade synergieffekter av att slå samman verksamheten i det förvärvade företaget med förvärvarens verksamhet, immateriella tillgångar som inte uppfyller villkoren för separat redovisning eller andra faktorer.

f) det verkliga värdet per förvärvstidpunkten av total överförd ersättning och det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på varje större slag av ersättning, såsom

i) kontanter,

ii) andra materiella eller immateriella tillgångar, inklusive en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag som tillhör förvärvaren,

▼M12

iii) uppkomna skulder, som exempelvis en skuld för villkorad köpeskilling, och

iv) förvärvarens egetkapitalandelar, inklusive antalet utgivna eller utgivningsbara instrument och metoden som används för fastställande av dessa instruments eller andelars verkliga värde.

g) för avtal som gäller villkorad köpeskilling och tillgångar avseende rätt till gottgörelse

i) det belopp som redovisats per förvärvstidpunkten

ii) en beskrivning av överenskommelsen och grunden för fastställande av betalningsbeloppet, och

iii) en uppskattning av intervallet med möjliga utfall (odiskonterade) eller, om det inte går att uppskatta ett intervall, detta faktum och anledningarna till att ett intervall inte kan uppskattas. Om det högsta beloppet för betalningen är obegränsat ska förvärvaren upplysa om detta.

h) för förvärvade fordringar

i) fordringarnas verkliga värde,

ii) avtalade fordringar brutto, och

iii) den bästa uppskattningen per förvärvstidpunkten för de avtalade kassaflöden som inte väntas bli uppburna.

Upplysningarna ska lämnas för varje större slag av fordran, såsom lån, direkta finansiella leasingavtal och andra slag av fordringar.

i) de belopp som redovisats per förvärvstidpunkten för varje större slag av förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

j) för varje eventualförpliktelse som redovisas enligt punkt 23, den information som krävs i punkt 85 i IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. Om en eventualförpliktelse inte redovisas på grund av att dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska förvärvaren upplysa om

i) den information som krävs enligt punkt 86 i IAS 37, och

ii) anledningarna till varför förpliktelsen inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

k) det sammanlagda beloppet för goodwill som väntas vara skattemässigt avdragsgillt.

l) för transaktioner som är redovisade skilt från förvärvet av tillgångar och övertagandet av skulder i rörelseförvärvet enligt punkt 51

i) en beskrivning av varje transaktion,

ii) hur förvärvaren redovisat varje transaktion,

iii) de redovisade beloppen för varje transaktion och den post i de finansiella rapporterna i vilken varje belopp är redovisat, och

iv) om transaktionen är den faktiska regleringen av ett befintligt förhållande, den metod som används för att fastställa regleringsbeloppet.

▼M12

m) de upplysningar om separat redovisade transaktioner som krävs enligt (l) ska innefatta beloppet för förvärvsrelaterade utgifter och, för sig, beloppet för dessa utgifter som redovisats som en kostnad och den post eller de poster i rapporten över totalresultat i vilken dessa kostnader är redovisade. Upplysningar om beloppet för emissionsutgifter som inte redovisats som kostnad och hur de redovisades ska också lämnas.

n) i ett köp till lågt pris (se punkterna 34–36)

i) det belopp för varje vinst som redovisas enligt punkt 34 och den post i rapporten över totalresultat i vilken vinsten redovisas, och

ii) en beskrivning av anledningarna till att transaktionen ledde till en vinst.

o) för varje rörelseförvärv i vilket förvärvaren innehar mindre än 100 procent av egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten

i) beloppet för det innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisat per förvärvstidpunkten och den värderingsgrund som använts för det beloppet, och

ii) för varje innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag värderat till verkligt värde, de värderingstekniker och viktigaste indata i modellen som använts för att fastställa detta värde.

p) i ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg

i) det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget omedelbart före förvärvstidpunkten, och

ii) beloppet för vinst eller förlust redovisad till följd av omvärdering till verkligt värde av förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget före rörelseförvärvet (se punkt 42) och den post i rapporten över totalresultat i vilken denna vinst eller förlust redovisas.

q) följande information

i) beloppet för intäkter och resultat för det förvärvade företaget sedan förvärvstidpunkten innefattat i koncernens rapport över totalresultat för rapportperioden, och

ii) det förvärvade företagets intäkter och resultat för den aktuella rapportperioden som om förvärvstidpunkten för alla rörelseförvärv som skett under året hade varit per början av räkenskapsåret.

Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna någon av de upplysningar som krävs enligt denna delpunkt ska förvärvaren upplysa om detta och förklara varför det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar. I denna standard används begreppet ”praktiskt ogenomförbart” med samma innebörd som i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

B65 För enskilt oväsentliga rörelseförvärv som skett under rapportperioden, som tillsammans är väsentliga, ska förvärvaren lämna sammanslagna upplysningar enligt vad som krävs i punkt B64 (e)–(q).

▼**M12**

B66 Om förvärvstidpunkten för ett rörelseförvärv är efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkt B64 såvida inte den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig per den tidpunkt när de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. I den situationen ska förvärvaren beskriva vilka upplysningar som inte kunde lämnas och anledningarna till att de inte kan lämnas.

B67 För att uppnå syftet med punkt 61 ska förvärvaren lämna följande upplysningar för varje väsentligt rörelseförvärv eller sammanslaget för enskilt oväsentliga rörelseförvärv som tillsammans är väsentliga

a) om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig (se punkt 45) för vissa tillgångar, skulder, innehav utan bestämmande inflytande eller saker under övervägande och de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna för det rörelseförvärvet därmed har fastställts endast preliminärt

   i) anledningarna till varför den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständigt,

   ii) de tillgångar, skulder, egetkapitalandelar eller saker under övervägande för vilket den första redovisningen är ofullständig, och

   iii) karaktären på och beloppet för justeringar under den värderingsperiod som redovisats under rapportperioden enligt punkt 49.

b) för varje rapportperiod efter förvärvstidpunkten fram till att företaget erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till en tillgång avseende villkorad köpeskilling, eller fram till att företaget reglerar en skuld avseende villkorad köpeskilling eller skulden annulleras eller förfaller

   i) förändringar av de redovisade beloppen, inklusive skillnader som uppkommer vid reglering,

   ii) förändringar i intervallet av utfall (odiskonterade) och anledningarna till dessa förändringar, och

   iii) de värderingstekniker och viktiga indata i modellen som använts för att beräkna villkorad köpeskilling.

c) för eventualförpliktelser som redovisas i ett rörelseförvärv ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 84 och 85 i IAS 37 för varje slag av avsättning.

d) en avstämning av det redovisade värdet för goodwill vid rapportperiodens början och slut separat utvisande

   i) bruttovärde och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens början.

   ii) goodwill som tillkommit under rapportperioden, förutom sådan goodwill som ingår i en avyttringsgrupp som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.*

   iii) justeringar till följd av senare redovisning av uppskjutna skattefordringar under rapportperioden enligt punkt 67.

▼**M12**

iv) goodwill som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 och goodwill som under rapportperioden tagits bort från rapporten över finansiell ställning utan att dessförinnan ha ingått i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning.

v) nedskrivningar som redovisas under rapportperioden enligt IAS 36. (Enligt IAS 36 krävs upplysningar om återvinningsvärdet och nedskrivning av goodwill utöver detta krav.)

vi) nettot av uppkomna valutakursdifferenser under rapportperioden enligt IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*.

vii) varje annan justering av det redovisade värdet under rapportperioden.

viii) bruttovärdet och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens slut.

e) beloppet för och en förklaring av en eventuell vinst eller förlust som redovisas i den aktuella rapportperioden som både

i) är hänförlig till identifierbara förvärvade tillgångar eller skulder som övertagits i ett rörelseförvärv som genomförts under den aktuella eller föregående rapportperioden, och

ii) har en sådan storlek, karaktär eller omfattning att upplysningar om den har betydelse för förståelsen av det sammanslagna företagets finansiella rapporter.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER FÖR RÖRELSEFÖRVÄRV SOM INNEFATTAR ENDAST ÖMSESIDIGA FÖRETAG ELLER GENOM ENDAST AVTAL (TILLÄMPNING AV PUNKT 66)

B68 Enligt punkt 64 ska denna standard tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv där förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som inleds 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska ett företag endast tillämpa denna standard från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard före ikraftträdandedatumet ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008).

B69 Kravet att tillämpa denna standard framåtriktat har följande effekt för ett rörelseförvärv som innefattar enbart ömsesidiga företag eller genom enbart avtal om förvärvstidpunkten för det rörelseförvärvet är före tillämpningen av denna standard:

a) *Klassificering* – Ett företag ska fortsätta att klassificera det tidigare rörelseförvärvet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper för sådana förvärv.

▼**M12**

b) *Tidigare redovisad goodwill* – Vid början av det första räkenskapsår i vilket denna standard tillämpas ska det redovisade värdet för goodwill som uppkommer från tidigare rörelseförvärv vara dess redovisade värde per det datumet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper. Vid fastställande av detta belopp ska företaget eliminera det redovisade värdet för ackumulerade avskrivningar av denna goodwill och den motsvarande minskningen av goodwill. Inga andra justeringar ska göras av det redovisade värdet för goodwill.

c) *Goodwill som tidigare redovisats som ett avdrag från eget kapital* – Företagets tidigare redovisningsprinciper kan ha lett till att goodwill uppkom i det tidigare rörelseförvärvet som redovisades som ett avdrag från eget kapital. I den situationen ska företaget inte redovisa denna goodwill som en tillgång per början av det första räkenskapsåret i vilket denna standard tillämpas. Dessutom ska företaget i resultatet inte redovisa någon del av denna goodwill när det avyttrar hela eller del av den verksamhet/rörelse till vilken denna goodwill är hänförlig eller när en kassagenererande enhet till vilken denna goodwill är hänförlig behöver skrivas ned.

d) *Efterföljande redovisning av goodwill* – Från början av det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas ska ett företag upphöra att skriva av goodwill som uppkommit vid det tidigare rörelseförvärvet och ska pröva goodwill för nedskrivning enligt IAS 36.

e) *Tidigare redovisad negativ goodwill* – Ett företag som redovisade det tidigare rörelseförvärvet genom tillämpning av förvärvsmetoden kan ha redovisat en förutbetald intäkt för beloppet för dess innehav i det verkliga värdet netto av det förvärvade företagets identifierbara tillgångar och skulder minus anskaffningsvärdet för detta innehav (ibland kallad negativ goodwill). Om så är fallet ska företaget ta bort det redovisade värdet för denna förutbetalda intäkt från rapporten över finansiell ställning per början av det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas med en motsvarande justering av ingående balans för balanserade vinstmedel per detta datum.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 4

Försäkringsavtal

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange redovisningen av *försäkringsavtal* för företag som utfärdar sådana avtal (beskrivs som *försäkringsgivare* i denna standard) tills IASB fullgjort andra fasen av sitt projekt om försäkringsavtal. Standarden uppställer följande särskilda krav:

   a) Begränsade förbättringar i försäkringsgivares redovisning av försäkringsavtal.

   b) Upplysningar som identifierar och förklarar de belopp i en försäkringsgivares finansiella rapporter som härrör från försäkringsavtal och som hjälper användarna av dessa finansiella rapporter att förstå storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden från försäkringsavtal.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Ett företag ska tillämpa denna standard på

   a) försäkringsavtal (inklusive *återförsäkringsavtal*) som det utfärdar och återförsäkringsavtal som det har.

   b) finansiella instrument som det emitterar med en *diskretionär del* (se punkt 35). IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar,* kräver upplysningar om finansiella instrument, inklusive finansiella instrument som innehåller sådana delar.

3. Denna standard behandlar inte andra aspekter av försäkringsgivares redovisning, såsom redovisning av finansiella tillgångar som försäkringsgivare innehar och finansiella skulder utfärdade av försäkringsgivare (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* och IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering, samt IFRS 7*), utom i övergångsbestämmelserna i punkt 45.

4. Ett företag ska inte tillämpa denna standard på

   a) produktgarantier som utfärdas direkt av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist (se IAS 18, *Intäkter,* och IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*).

   b) arbetsgivares tillgångar och skulder enligt pensionsstiftelser (se IAS 19, *Ersättningar till anställda,* och IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*) och pensionsförpliktelser redovisade enligt förmånsbestämda pensionsplaner (se IAS 26, *Redovisning av pensionsstiftelser*).

   c) avtalsenliga rättigheter eller avtalsenliga förpliktelser som är villkorade av framtida utnyttjande av, eller rätt att utnyttja, en icke-finansiell post (exempelvis vissa licensavgifter, royalties, villkorade leasingavgifter och liknande poster), liksom en leasetagares restvärde som garanteras i ett finansiellt leasingavtal (se IAS 17, *Leasingavtal*, IAS 18, *Intäkter,* och IAS 38, *Immateriella tillgångar*).

▼B

d) finansiella garantiavtal, såvida emittenten inte tidigare uttryckligen har försäkrat att han betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, då emittenten får välja att tillämpa antingen IAS 39, IAS 32 och IFRS 7 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal. Emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

e) villkorad tilläggsköpeskilling som fordran eller skuld i ett företagsförvärv (se IFRS 3, *Rörelseförvärv*).

f) *direkta försäkringsavtal* som företaget innehar (det vill säga direkta försäkringsavtal där företaget är *försäkringstagare)*. En *återförsäkringstagare* ska dock tillämpa denna standard på återförsäkringsavtal som det innehar.

5. I syfte att underlätta beskriver denna standard varje företag som utfärdar ett försäkringsavtal som försäkringsgivare, oavsett om utfärdaren anses som försäkringsgivare i juridiska eller tillsynssammanhang.

6. Ett återförsäkringsavtal är ett slags försäkringsavtal. Följaktligen gäller allt som sägs om försäkringsavtal i denna standard även återförsäkringsavtal.

Inbäddade derivat

7. IAS 39 kräver att ett företag avskiljer vissa inbäddade derivat från värdkontraktet, värderar dem till deras *verkliga värde* och innefattar förändringar i deras verkliga värde i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. IAS 39 gäller derivat som är inbäddade i ett försäkringsavtal såvida inte det inbäddade derivatet i sig självt är ett försäkringsavtal.

8. Som ett undantag från kravet i IAS 39 behöver en försäkringsgivare inte avskilja, och värdera till verkligt värde, en försäkringstagares möjlighet att återköpa ett försäkringsavtal för ett fast belopp (eller för ett belopp baserat på ett fast belopp och en ränta), även om lösenpriset skiljer sig från det redovisade värdet på den *försäkringsskuld* som är värd. Kravet i IAS 39 gäller dock en säljoption eller en återköpsoption som är inbäddad i ett försäkringsavtal om återköpsvärdena varierar i förhållande till förändring i en finansiell variabel (såsom en aktiekurs, ett råvarupris eller ett index), eller en icke-finansiell variabel som inte är specifik för någon avtalspart. Detta krav gäller dessutom även om ►M5 ägaren ◄ förmåga att utnyttja en säljoption eller en återköpsoption utlöses av en förändring i en sådan variabel (till exempel en säljoption som kan utnyttjas om ett aktiemarknadsindex når en angiven nivå).

9. Punkt 8 gäller även optioner att återköpa ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär beståndsdel.

Uppdelning av depositionsandelar

10. Vissa försäkringsavtal innehåller både en försäkringsdel och en depositionsandel. I vissa fall är en försäkringsgivare skyldig att, eller har tillåtelse att, *dela upp* dessa delar

a) uppdelning krävs om båda följande villkor är uppfyllda

i) försäkringsgivaren kan värdera depositionsandelen (inklusive eventuella inbäddade återköpsrätter) separat (det vill säga utan att ta hänsyn till försäkringsdelen).

▼B

ii) försäkringsgivarens redovisningsprinciper kräver inte annars att den redovisar alla förpliktelser och rättigheter som uppkommer ur depositionsandelen.

b) uppdelning är tillåten, men inte nödvändig, om försäkringsgivaren kan värdera depositionsandelen separat som i (a) (i) men dess redovisningsprinciper kräver att den redovisar alla förpliktelser och rättigheter som uppkommer ur depositionsandelen, oavsett värderingsgrunden som används för av dessa rättigheter och förpliktelser.

c) uppdelning är förbjuden om en försäkringsgivare inte kan värdera depositionsandelen separat som i (a) (i).

11. Följande är exempel på ett fall där en försäkringsgivares redovisningsprinciper inte kräver att den redovisar alla förpliktelser som uppkommer ur en depositionsandel. En återförsäkringstagare får ersättning för förluster från ett *återförsäkringföretag* men enligt avtalet är återförsäkringstagaren skyldig att betala tillbaka ersättningen under kommande år. Denna förpliktelse uppkommer ur depositionsandelen. Om återförsäkringstagarens redovisningsprinciper annars skulle tillåta den att redovisa ersättningen som inkomst utan att redovisa den förpliktelse som uppstår krävs uppdelning.

12. För att dela upp ett avtal ska försäkringsgivaren

a) tillämpa denna standard på försäkringsdelen.

b) tillämpa IAS 39 på depositionsdelen.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Tillfälligt undantag från vissa andra standarder

13. Punkterna 10–12 i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* innehåller kriterier som ett företag använder då det utvecklar redovisningsprinciper om ingen standard gäller särskilt för en post. Denna standard gör dock att försäkringsgivaren inte behöver tillämpa dessa kriterier på sina redovisningsprinciper rörande

a) försäkringsavtal som den utfärdar (inklusive hänförliga anskaffningsvärden och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som anges i punkterna 31 och 32), och

b) återförsäkringsavtal som den innehar.

14. Icke desto mindre undantar denna standard inte en försäkringsgivare från vissa av innebörderna hos kriterierna i punkterna 10–12 i IAS 8. I synnerhet ska en försäkringsgivare

a) inte redovisa som skuld några avsättningar för eventuella framtida krav, om dessa krav uppkommer enligt försäkringsavtal som inte finns vid ►**M5** rapportperiodens slut ◄ (såsom katastrofvillkor och utjämningsvillkor).

b) göra den *förlustprövning* som beskrivs i punkterna 15–19.

c) ta bort en försäkringsskuld (eller del av försäkringsskuld) från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast när den avvecklas – det vill säga när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller förfaller.

▼B

d) inte kvitta

i) *återförsäkringstillgångar* mot de därtill hänförliga försäkringsskulderna, eller

ii) intäkt eller kostnad från återförsäkringsavtal mot kostnad eller intäkt från därtill hänförliga försäkringsavtal.

e) överväga huruvida dess återförsäkringstillgångar minskat i värde (se punkt 20).

Förlustprövning

15. En försäkringsgivare ska per varje balansdag pröva huruvida dess redovisade försäkringsskulder är adekvata, genom att göra aktuella uppskattningar av framtida kassaflöden enligt dess försäkringsavtal. Om denna bedömning visar att det redovisade värdet på dess försäkringsskulder (efter avdrag för hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som behandlas i punkterna 31 och 32) är inadekvat mot bakgrund av de uppskattade framtida kassaflödena, ska hela underskottet redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄.

16. Om en försäkringsgivare gör en förlustprövning som uppfyller angivna minimikrav, ställer denna standard inga ytterligare krav. Minimikraven är följande:

a) Prövningen beaktar nulägesbedömningar av alla avtalsenliga kassaflöden och av alla hänförliga kassaflöden såsom kostnader för hantering av skadeanspråk och även kassaflöden som härrör från inbäddade optioner och garantier.

b) Om prövningen visar att skulden inte är adekvat, redovisas hela underskottet i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄.

17. Om en försäkringsgivares redovisningsprinciper inte kräver en förlustprövning som uppfyller minimikraven i punkt 16, ska försäkringsgivaren

a) fastställa det redovisade värdet för de relevanta försäkringsskulderna ([1]) minus det redovisade värdet för

i) hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader, och

ii) hänförliga immateriella tillgångar, såsom sådana som förvärvats i ett företagsförvärv eller portföljöverlåtelse (se punkterna 31 och 32). Hänförliga återförsäkringstillgångar beaktas dock ej eftersom en försäkringsgivare redovisar dem separat (se punkt 20).

b) fastställa huruvida beloppet som anges i (a) är lägre än det redovisade värde som skulle krävas om de relevanta försäkringsskulderna låg inom tillämpningsområdet för IAS 37. Om det är lägre ska försäkringsgivaren redovisa hela skillnaden i resultatet och minska det redovisade värdet av de hänförliga förutbetalda anskaffningskostnaderna eller hänförliga immateriella tillgångarna eller öka det redovisade värdet av de relevanta försäkringsskulderna.

([1]) De relevanta försäkringsskulderna är de försäkringsskulder (och hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar) för vilka försäkringsgivarens redovisningsprinciper inte kräver en förlustprövning som uppfyller minimikraven i punkt 16.

▼B

18. Om en försäkringsgivares förlustprövning uppfyller minimikraven i punkt 16, tillämpas testet på den sammanslagningsnivå som anges i testet. Om dess förlustprövning inte uppfyller dessa minimikrav ska den jämförelse som beskrivs i punkt 17 göras på nivån för en samling avtal som är föremål för i stort sett likartade risker och förvaltas tillsammans som en enda portfölj.

19. Beloppet som anges i punkt 17 (b) (det vill säga resultatet av att tillämpa IAS 37) ska återspegla framtida investeringsmarginaler (se punkterna 27–29) endast om det belopp som anges i punkt 17 (a) även återspeglar dessa marginaler.

Nedskrivning av återförsäkringstillgångar

20. Om en återförsäkringstagares återförsäkringstillgång minskar i värde, ska återförsäkringstagaren minska dess redovisade värde i motsvarande mån och redovisa nedskrivningen i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄. En återförsäkringstillgång skrivs ned endast om

a) det föreligger objektiva omständigheter, till följd av en händelse som inträffade efter den första redovisningen av återförsäkringstillgången, att återförsäkringstagaren eventuellt inte kommer att erhålla alla förfallna belopp som tillkommer denne enligt avtalsvillkoren, och

b) den händelsen har en effekt, som kan beräknas tillförlitligt, på de belopp som återförsäkringstagaren kommer att erhålla från återförsäkringsföretaget.

Byten av redovisningsprinciper

21. Punkterna 22–30 gäller både byten som görs av en försäkringsgivare som redan tillämpar IFRS och byten som görs av en försäkringsgivare som använder IFRS för första gången.

22. En försäkringsgivare får byta sina redovisningsprinciper om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov av att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. En försäkringsgivare ska bedöma relevans och tillförlitlighet enligt kriterierna i IAS 8.

23. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för försäkringsavtal ska en försäkringsgivare visa att bytet gör att de finansiella rapporterna i ännu högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier. De följande särskilda frågorna diskuteras nedan

a) aktuella räntor (punkt 24),

b) att fortsätta tillämpa befintlig praxis (punkt 25),

c) försiktighet (punkt 26),

d) framtida investeringsmarginaler (punkterna 27–29), och

e) skuggredovisning (punkt 30).

▼B

Aktuella marknadsräntor

24. En försäkringsgivare har tillåtelse att, men behöver inte, byta sina redovisningsprinciper så att den omvärderar identifierade försäkringsskulder ([1]) så att de återspeglar aktuella marknadsräntor och redovisar förändringar i dessa skulder i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Per den tidpunkten kan den även införa redovisningsprinciper som kräver andra aktuella uppskattningar och antaganden om de identifierade skulderna. Valet i den här punkten gör det möjligt för en försäkringsgivare att byta sina redovisningsprinciper för identifierade skulder, utan att tillämpa dessa principer konsekvent på alla liknande skulder som annars skulle krävas enligt IAS 8. Om en försäkringsgivare identifierar skulder för detta val, ska den fortsätta att tillämpa aktuella marknadsräntor (och, i tillämpliga fall, de övriga aktuella uppskattningarna och antagandena) konsekvent under alla perioder på alla dessa skulder tills de har avvecklats.

Att fortsätta tillämpa befintlig praxis

25. En försäkringsgivare kan fortsätta med följande metoder, men att införa någon av dem uppfyller inte punkt 22

a) att värdera försäkringsskulder utan diskontering.

b) att värdera avtalsenliga rättigheter till framtida förvaltningsavgifter till ett belopp som överstiger deras verkliga värde enligt vad som framgår vid en jämförelse med aktuella avgifter som tas ut av andra aktörer på marknaden för liknande tjänster. Det är troligt att det verkliga värdet vid dessa avtalsenliga rättigheters början motsvarar erlagda upplåggningsavgifter, såvida inte framtida förvaltningskostnader och hänförliga kostnader inte överensstämmer med jämförbara förhållanden på marknaden.

c) att använda icke enhetliga redovisningsprinciper för dotterföretags försäkringsavtal (och eventuella hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar), utom i den mån det tillåts enligt punkt 24. Om dessa redovisningsprinciper inte är enhetliga, kan en försäkringsgivare byta dem om bytet inte gör redovisningsprinciperna mer olikartade och även uppfyller de övriga kraven i denna standard.

Försiktighet

26. En försäkringsgivare behöver inte byta redovisningsprinciper för försäkringsavtal för att eliminera överdriven försiktighet. Men om en försäkringsgivare redan värderar sina försäkringsavtal med tillräcklig försiktighet ska den inte införa ytterligare försiktighet.

Framtida investeringsmarginaler

27. En försäkringsgivare behöver inte byta sina redovisningsprinciper för försäkringsavtal för att eliminera framtida investeringsmarginaler. Men om inte annat kan påvisas antas att en försäkringsgivares finansiella rapporter kommer att bli mindre relevanta och tillförlitliga om den inför en redovisningsprincip som återspeglar framtida investeringsmarginaler vid värderingen av försäkringsavtal såvida inte dessa marginaler påverkar avtalsenliga betalningar. Två exempel på redovisningsprinciper som återspeglar dessa marginaler är

a) använda en diskonteringssats som återspeglar den uppskattade avkastningen från försäkringsgivarens tillgångar, eller

([1]) I den här punkten innefattar försäkringsskulder hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som diskuteras i punkterna 31 och 32.

▼B

b) beräkna avkastningen på de tillgångarna till en uppskattad avkastningsnivå, diskontera den beräknade avkastningen på en annan nivå och innefatta resultatet i värderingen av skulden.

28. En försäkringsgivare kan åsidosätta det antagande som anges i punkt 27 endast om de övriga komponenterna i ett byte av redovisningsprinciper ökar relevansen och tillförlitligheten i dess finansiella rapporter tillräckligt för att uppväga minskningen i relevans och tillförlitlighet som innefattandet av framtida investeringsmarginaler lett till. Ponera exempelvis att en försäkringsgivares befintliga redovisningsprinciper för försäkringsavtal innebär överdrivet försiktiga antaganden som gjorts vid avtalets början och till en diskonteringssats som föreskrivs av en tillsynsmyndighet utan direkt hänvisning till marknadsförhållanden, och inte beaktar vissa inbäddade optioner och garantier. Försäkringsgivaren skulle kunna göra sina finansiella rapporter mer relevanta och inte mindre tillförlitliga genom att gå över till en heltäckande investerarinriktad redovisningsgrund som används i stor utsträckning och som innebär

a) aktuella uppskattningar och antaganden,

b) en rimlig (men inte överdrivet försiktig) justering för att återspegla risk och ovisshet,

c) värderingar som återspeglar både realvärdet och tidsvärdet för inbäddade optioner och garantier, och

d) en aktuell diskonteringssats, även om den diskonteringsräntan återspeglar den uppskattade avkastningen på försäkringsgivarens tillgångar.

29. I vissa värderingsmetoder används diskonteringssatsen för att fastställa nuvärdet av en framtida vinstmarginal. Den vinstmarginalen hänförs sedan till olika perioder med hjälp av en formel. I dessa metoder påverkar diskonteringssatsen värderingen av skulden endast indirekt. I synnerhet har användandet av en mindre ändamålsenlig diskonteringssats en begränsad eller ingen effekt på värderingen av skulden vid avtalets början. I andra metoder fastställer emellertid diskonteringssatsen värderingen av skulden direkt. I det senare fallet är det högst osannolikt att en försäkringsgivare skulle kunna åsidosätta det antagande som anges i punkt 27 eftersom introducerandet av en tillgångsbaserad diskonteringssats har en mer betydande effekt.

Skuggredovisning

30. I vissa redovisningsmodeller har realiserade vinster och förluster på en försäkringsgivares tillgångar en direkt inverkan på värderingen av alla eller vissa av (a) dess försäkringsskulder, (b) hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och (c) hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som anges i punkterna 31 och 32. En försäkringsgivare tillåts, men måste inte, byta sina redovisningsprinciper så att en redovisad men orealiserad vinst eller förlust på en tillgång påverkar dessa värderingar på samma sätt som en realiserad vinst eller förlust gör. ►**M5** Följdjusteringen av försäkringsskulden (eller förutbetalda anskaffningskostnader eller immateriella tillgångar) ska redovisas i övrigt totalresultat endast om de orealiserade vinsterna eller förlusterna redovisas i övrigt totalresultat. ◄ Denna metod kallas ibland ”skuggredovisning”.

▼B

Försäkringsavtal som förvärvats i ett företagsförvärv eller samgående eller i en portföljöverlåtelse

31. För att uppfylla IFRS 3 ska en försäkringsgivare vid förvärvstidpunkten till verkligt värde värdera de övertagna försäkringsskulderna och de försäkringstillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. En försäkringsgivare tillåts dock, men måste inte, använda en utökad redovisning som delar upp det verkliga värdet för de förvärvade försäkringsavtalen i två delar

a) en skuld som beräknas i enlighet med försäkringsgivarens redovisningsprinciper för försäkringsavtal som den utfärdar, och

b) en immateriell tillgång som representerar skillnaden mellan (i) det verkliga värdet på de avtalsenliga försäkringsrättigheter som förvärvats och försäkringsförpliktelserna man påtagit sig och (ii) det belopp som anges i (a). Den efterföljande värderingen av denna tillgång ska stämma överens med värderingen av den hänförliga försäkringsskulden.

32. En försäkringsgivare som förvärvar en portfölj med försäkringsavtal kan använda den utökade redovisning som beskrivs i punkt 31.

33. De immateriella tillgångarna som anges i punkterna 31 och 32 undantas från tillämpningsområdet för IAS 36, *Nedskrivningar,* och IAS 38. IAS 36 och IAS 38 gäller dock kundregister och kundrelationer som återspeglar förväntning om framtida avtal som inte är del av de avtalsenliga försäkringsrättigheter och avtalsenliga försäkringsförpliktelser som existerade vid tidpunkten för ett rörelseförvärv eller en portföljöverlåtelse.

Diskretionära delar

Diskretionära delar i försäkringsavtal

34. Vissa försäkringsavtal innehåller både en diskretionär del och en *garantidel*. Utfärdaren av ett sådant avtal

a) får, men behöver inte, redovisa garantidelen separat i förhållande till den diskretionära delen. Om utfärdaren inte redovisar dem separat, ska den klassificera hela avtalet som en skuld. Om utfärdaren klassificerar dem separat, ska den klassificera garantidelen som en skuld.

b) ska, om den redovisar den diskretionära delen separat från garantidelen, klassificera denna del antingen som en skuld eller en separat del av eget kapital. Denna standard anger inte hur utfärdaren bestämmer huruvida denna del är en skuld eller eget kapital. Utfärdaren kan dela upp delen i en skulddel och en egetkapitaldel och ska använda en konsekvent redovisningsprincip för den uppdelningen. Utfärdaren ska inte klassificera denna del som en mellankategori som varken är skuld eller eget kapital.

▼B

c) kan redovisa alla erhållna premier som intäkt utan att skilja ut någon del som är hänförlig till egetkapitaldelen. Förändringarna som detta leder till i garantidelen och i den del av den diskretionära delen som klassificeras som skuld ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Om hela eller en del av den diskretionära delen klassificeras som eget kapital, kan en del av resultatet hänföras till delen (på samma sätt som en del kan hänföras till ►M11 innehav utan bestämmandeinflytande ◄). Utfärdaren ska redovisa den del av resultatet som är hänförligt till en eventuell egetkapitaldel i en diskretionär del som en fördelning av resultatet, inte som kostnad eller intäkt (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*).

d) ska, om avtalet innehåller ett inbäddat derivat som faller inom tillämpningsområdet för IAS 39, tillämpa IAS 39 på det inbäddade derivatet.

e) ska, i alla avseenden som inte beskrivs i punkterna 14–20 och 34 (a)–(d), fortsätta att använda sina befintliga redovisningsprinciper för sådana avtal, såvida den inte byter dessa redovisningsprinciper på ett sätt som är i enlighet med punkterna 21–30.

Diskretionära delar i finansiella instrument

35. Kraven i punkt 34 gäller även ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del. Dessutom

a) om utfärdaren klassificerar hela den diskretionära delen som en skuld, ska den göra förlustprövning enligt punkterna 15–19 på hela avtalet (det vill säga både garantidelen och den diskretionära delen). Utfärdaren behöver inte bestämma det belopp som skulle uppkomma vid tillämpning av IAS 39 på garantidelen.

b) om utfärdaren klassificerar hela eller delar av den delen som en separat del av eget kapital, ska skulden som redovisas för hela avtalet inte vara mindre än det belopp som skulle uppkomma om IAS 39 tillämpades på garantidelen. Det beloppet ska innefatta realvärdet för en option att återköpa avtalet, men behöver inte innefatta dess tidsvärde om punkt 9 undantar denna option från värdering till verkligt värde. Utfärdaren behöver inte lämna information om det belopp som skulle bli resultatet av att tillämpa IAS 39 på garantidelen, inte heller behöver den redovisa det beloppet separat. Dessutom behöver inte utfärdaren fastställa det beloppet om den totala skulden som redovisas är påtagligt högre.

c) även om dessa avtal är finansiella instrument, kan utfärdaren fortsätta att redovisa premierna för de här avtalen som intäkt och som kostnad redovisa den ökning av skuldens redovisade värde som blir följden.

d) även om dessa avtal är finansiella instrument, ska en emittent som tillämpar punkt 20 (b) i IFRS 7 på avtal som innehåller en diskretionär del lämna upplysning om de sammanlagda räntekostnader som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, men behöver inte beräkna sådana räntekostnader enligt effektivräntemetoden.

▼B

UPPLYSNINGAR

Förklaring av redovisade belopp

36. En försäkringsgivare ska lämna upplysningar som identifierar och förklarar de belopp som härrör från försäkringsavtal i sina finansiella rapporter.

37. I enlighet med punkt 36 ska en försäkringsgivare lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för försäkringsavtal och hänförliga tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

b) de redovisade tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna (och om den redovisar sin ►**M5** rapport över kassaflöden ◄ med den direkta metoden, kassaflödena) som härrör från försäkringsavtal. Om försäkringsgivaren är återförsäkringstagare ska den dessutom lämna upplysning om

i) vinster och förluster som redovisats i resultatet vid köp av återförsäkring, och

ii) om återförsäkringstagaren skjuter upp och skriver av vinster och förluster vid köp av återförsäkring, periodens avskrivning och restvärdena i början och slutet av perioden.

c) det sätt som används för att fastställa de antaganden som har störst effekt på beräkningen av de redovisade värden som beskrivs i (b). Där det är praktiskt genomförbart ska en försäkringsgivare även lämna kvantifierade upplysningar om dessa antaganden.

d) effekten av förändringar i de antaganden som används för att värdera försäkringstillgångar och försäkringsskulder, och då separat visa effekten av varje förändring som har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

e) avstämning av förändringar i försäkringsskulder, återförsäkringstillgångar och eventuella hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader.

Karaktär på och omfattning av risker som härrör från försäkringsavtal

38. En försäkringsgivare ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären på och omfattningen av de risker som härrör från försäkringsavtal.

39. I enlighet med punkt 38 ska en försäkringsgivare lämna upplysning om

a) sina mål, principer och förfaranden för hantering av risker som härrör från försäkringsavtal och de metoder som används för hantera dessa risker.

b) [struken]

c) upplysning om *försäkringsrisk* (både före och efter att risken minskats genom återförsäkring), inklusive information om

i) känsligheten för försäkringsrisk (se punkt 39A).

ii) koncentrationer av försäkringsrisk, inklusive en beskrivning av hur koncentrationerna fastställs av ledningen och en beskrivning av gemensamma riskfaktorer som identifierar varje koncentration (exempelvis typ av försäkrad händelse, geografiskt område eller valuta).

▼B

iii) faktiska skadeanspråk jämfört med tidigare uppskattningar (det vill säga skadeanspråkens utveckling). De upplysningar som lämnas om skadeanspråkens utveckling ska gå tillbaka till den period då det första väsentliga anspråket uppkom för vilket det fortfarande finns en osäkerhet vad gäller beloppet och tidpunkten för betalningen av anspråken, men behöver inte gå mer än tio år tillbaka i tiden. En försäkringsgivare behöver inte lämna sådana upplysningar för anspråk där ovissheten om belopp och tidpunkt för betalning av anspråket vanligen skingras inom ett år.

▼M19

d) information om kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk som skulle krävas enligt punkterna 31–42 i IFRS 7 om försäkringsavtalen omfattades av tillämpningsområdet för IFRS 7. Men

i) en försäkringsgivare behöver inte lämna upplysningar i form av den löptidsanalys som krävs enligt punkt 39 (a) och (b) i IFRS 7 om företaget i stället lämnar upplysningar om beräknad tidpunkt för nettokassautflödet från redovisade försäkringsskulder. Detta kan ha formen av en analys med uppskattade tidpunkter för de belopp som redovisas i rapporten över finansiell ställning.

▼B

ii) om en försäkringsgivare använder en alternativ metod, exempelvis inbäddat värde, för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, kan försäkringsgivaren använda den känslighetsanalysen för att uppfylla kraven i punkt 40 (a) i IFRS 7. Försäkringsgivare ska då även tillhandahålla de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7

e) uppgifter om exponering för marknadsrisk som härrör från de inbäddade derivat som är en del av ett värdförsäkringsavtal om försäkringsgivaren inte behöver värdera de inbäddade derivaten till verkligt värde och inte heller gör det.

39A. I enlighet med punkt 39 (c) (i) ska en försäkringsgivare lämna upplysning om antingen (a) eller (b) enligt följande:

►M5 a) en känslighetsanalys som utvisar hur resultatet och eget kapital hade påverkats om det hade skett rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln vid rapportperiodens slut, de metoder och antaganden som använts vid upprättandet av känslighetsanalysen samt alla förändringar i använda metoder och antaganden sedan föregående period. ◄ Om en försäkringsgivare emellertid använder en alternativ metod för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, såsom inbäddat värde, kan försäkringsgivaren uppfylla detta krav genom att lämna upplysning om denna alternativa känslighetsanalys och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7.

b) kvalitativa upplysningar om känslighet och upplysningar om de villkor och förutsättningar avseende försäkringsavtal som har en väsentlig inverkan på storleken på samt tidpunkt och risker för försäkringsgivarens framtida kassaflöden.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. Övergångsbestämmelserna i punkterna 41–45 gäller både ett företag som redan tillämpar IFRS när det för första gången tillämpar denna standard och företag som tillämpar IFRS för första gången (en förstagångstillämpare).

41. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

41A. *Financial Guarantee Contracts* (ändringar i IAS 39 och IFRS 4), som publicerades i augusti 2005, ändrade punkterna 4 (d), B18 (g) och B19 (f). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och samtidigt tillämpa de hänförliga ändringarna i IAS 39 och IAS 32 ([1]).

▼M5

41B. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 30. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

Upplysningar

42. Ett företag behöver inte tillämpa upplysningskraven i denna standard på jämförande information som avser räkenskapsår som börjar före 1 januari 2005, utom för de upplysningar som krävs enligt punkt 37 (a) och (b) om redovisningsprinciper och redovisade tillgångar, skulder, intäkter och kostnader (och kassaflöden om den direkta metoden används).

43. Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav enligt punkterna 10–35 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta. Ibland är det inte praktiskt genomförbart att utföra förlustprövning (punkterna 15–19) på sådan jämförande information, men det är högst osannolikt att det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa andra krav i punkterna 10–35 på sådan jämförande information. I IAS 8 förklaras begreppet ”praktiskt ogenomförbart”.

44. Vid tillämpning av punkt 39 (c) (iii), behöver ett företag inte lämna upplysningar om skadeanspråks utveckling som inträffade mer än fem år före slutet av det första räkenskapsår för vilket det tillämpar denna standard. Dessutom, om det när ett företag för första gången tillämpar denna standard är praktiskt ogenomförbart att upprätta information om skadeanspråkens utveckling som skedde före början av det första räkenskapsår för vilket ett företag redovisar fullständig jämförande information som överensstämmer med denna standard, ska företaget lämna upplysning om detta.

([1]) När ett företag tillämpar IFRS 7, ersätts referensen till IAS 32 med en referens till IFRS 7.

▼B

Omidentifiering av finansiella tillgångar

45. När en försäkringsgivare byter redovisningsprinciper för försäkringsskulder, tillåts den, men måste inte, omklassificera vissa eller alla av sina finansiella tillgångar till finansiella tillgångar som ”värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄”. Denna omklassificering är tillåten om en försäkringsgivare byter redovisningsprinciper när den först tillämpar denna standard och om den senare gör ett byte av principer som är tillåtet enligt punkt 22. Denna omklassificering är ett byte av redovisningsprincip och IAS 8 är tillämplig.

Bilaga A

Definitioner

IFRS 4 och dess bilagor utgör en helhet.

depositionsandel — En del av ett avtal som inte redovisas som derivat enligt IAS 39 och som skulle ligga inom tillämpningsområdet för IAS 39 om det vore ett separat instrument.

direktförsäkringsavtal — Ett **försäkringsavtal** som inte är ett **återförsäkringsavtal**.

diskretionär del — En avtalsenlig rätt att, som ett komplement till **garanterad ersättning**, erhålla tillkommande ersättningar

a) som sannolikt är en betydande del av de sammanlagda avtalsenliga ersättningarna,

b) vars belopp eller tidpunkt enligt avtalet bestäms enbart av utfärdaren, och

c) som enligt avtal grundar sig på

   i) resultatet från en viss grupp avtal eller viss typ av avtal,

   ii) realiserad och/eller orealiserad avkastning på placeringar i en viss grupp tillgångar som utfärdaren innehar, eller

   iii) resultatet från det företag, fond eller annan organisation som ställer ut avtalet.

verkligt värde — Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

finansiellt garantiavtal — Ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta ►M5 ägaren ◄ för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument.

▼B

finansiell risk	Risken för en eventuell framtida förändring i en eller flera av en viss ränta, pris på ett finansiellt instrument, råvarupris, valutakurs, pris- eller ränteindex, en kreditvärdighet eller ett kreditindex eller någon annan variabel, förutsatt att det när det gäller en icke-finansiell variabel variabeln inte är specifik för någon av avtalsparterna.
garanterad ersättning	Betalning eller annan ersättning till vilken en viss **försäkringstagare** eller investerare har en ovillkorad rätt som inte är beroende av utfärdarens avtalsenliga bestämmanderätt.
garantidel	En förpliktelse att betala **garanterad ersättning**, inkluderad i ett avtal som innehåller en diskretionär del.
försäkringstillgång	Nettot av en **försäkringsgivares** avtalsenliga rättigheter enligt ett **försäkringsavtal**.
försäkringsavtal	Ett avtal enligt vilket en part (**försäkringsgivaren**) accepterar en betydande **försäkringsrisk** från en annan part (**försäkringstagaren**) genom att gå med på att ersätta försäkringstagaren om en angiven oviss framtida händelse (**den försäkrade händelsen**) har en negativ inverkan på försäkringstagaren. (Se bilaga B för vägledning om definitionen.)
försäkringsskuld	Nettot av en **försäkringsgivares** avtalsenliga förpliktelser enligt ett **försäkringsavtal**.
försäkringsrisk	Risk, annan än **finansiell risk**, som förs över från avtalets ►M5 ägare ◄ till utfärdaren.
försäkrad händelse	En oviss framtida händelse som täcks av ett **försäkringsavtal** och ger upphov till **försäkringsrisk**.
försäkringsgivare	Den part som enligt ett **försäkringsavtal** har en förpliktelse att ersätta en **försäkringstagare** om en **försäkrad händelse** inträffar.
förlustprövning	En bedömning av huruvida det redovisade värdet för en **försäkringsskuld** behöver ökas (eller det redovisade värdet för hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader eller hänförliga immateriella tillgångar minskas), baserat på en granskning av framtida kassaflöden.
försäkringstagare	En part som har rätt till kompensation enligt ett **försäkringsavtal** om en **försäkrad händelse** inträffar.
återförsäkringstagare	**Försäkringstagaren** enligt ett **återförsäkringsavtal**.
återförsäkringstillgångar	Nettot av en **återförsäkringstagares** avtalsenliga rättigheter enligt ett **återförsäkringsavtal.**
återförsäkringsavtal	Ett **försäkringsavtal** som utfärdats av en **försäkringsgivare** (**återförsäkringsföretaget**) för att kompensera en annan försäkringsgivare (**återförsäkringstagaren**) för förluster enligt ett eller flera avtal som utfärdats av återförsäkringstagaren.

▼B

återförsäkringsföretag	Den part som enligt ett **återförsäkringsavtal** har en förpliktelse att ersätta en **återförsäkringstagare** om en **försäkrad händelse** inträffar.
dela upp i enskilda komponenter	Att redogöra för komponenterna i ett avtal som om de vore separata avtal.

Bilaga B

Definition av ett försäkringsavtal

IFRS 4 och dess bilagor utgör en helhet.

B1. Denna bilaga innehåller vägledning om definitionen av ett försäkringsavtal i bilaga A. Det behandlar följande frågor

a) begreppet ”oviss framtida händelse” (punkterna B2–B4),

b) betalning i natura (punkterna B5–B7),

c) försäkringsrisk och andra risker (punkterna B8–B17),

d) exempel på försäkringsavtal (punkterna B18–B21),

e) betydande försäkringsrisk (punkterna B22–B28), och

f) förändringar i nivån på försäkringsrisk (punkterna B29 och B30).

Oviss framtida händelse

B2. Ovisshet (eller risk) är själva kärnan i ett försäkringsavtal. Följaktligen är åtminstone en av de följande punkterna oviss vid försäkringsavtalets början

a) huruvida en *försäkrad händelse* kommer att inträffa,

b) när den kommer att inträffa, eller

c) hur mycket försäkringsgivaren måste betala om den inträffar.

B3. I vissa försäkringsavtal är den försäkrade händelsen upptäckten av en förlust under avtalets löptid, även om förlusten uppkommit ur en händelse som inträffade före avtalets början. I andra försäkringsavtal är den försäkrade händelsen en händelse som inträffar under avtalets löptid även om den förlust som uppstår upptäcks efter avtalstidens slut.

B4. Vissa försäkringsavtal täcker händelser som redan inträffat men vilkas finansiella effekt fortfarande är oviss. Ett exempel är ett återförsäkringsavtal som skyddar den direkta försäkringsgivaren mot ogynnsam utveckling av skadeanspråk som redan rapporterats av försäkringstagare. I sådana avtal är den försäkrade händelsen upptäckten av den slutgiltiga kostnaden för dess anspråk.

Betalning i natura

B5. Vissa försäkringsavtal kräver eller tillåter betalning i natura. Ett exempel är när försäkringsgivaren ersätter det stulna föremålet direkt i stället för att ersätta försäkringstagaren. Ett annat exempel är när en försäkringsgivare använder egna sjukhus och sjukvårdspersonal för att tillhandahålla sjukvård som täcks av avtalen.

▼B

B6. Vissa serviceuppdrag mot fast avgift där nivån på tjänsten beror på en oviss händelse uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i denna standard men regleras inte som försäkringsavtal i vissa länder. Ett exempel är ett underhållsavtal i vilket serviceföretaget avtalar att reparera viss utrustning då tekniska fel uppstått. Den fasta avgiften är baserad på det förväntade antalet tekniska fel, men det är ovisst om en viss maskin kommer att gå sönder. Tekniska fel i utrustningen påverkar ägaren negativt och avtalet kompenserar ägaren (i natura i stället för med kontanter). Ett annat exempel är ett avtal om assistans då en bil går sönder (vägassistans) där serviceföretaget sluter avtal om att ge hjälp på plats eller bogsera bilen till en verkstad i närheten mot en fast årlig avgift. Det senare avtalet skulle kunna uppfylla definitionen av ett försäkringsavtal även om serviceföretaget inte avtalar att göra reparationer eller ersätta delar.

B7. Att tillämpa denna standard på de avtal som beskrivs i punkt B6 är troligen inte mer betungande än att tillämpa de standarder som skulle vara tillämpliga om avtalen låg utanför tillämpningsområdet för denna standard

a) Troligen finns det inte några väsentliga förpliktelser för tekniska fel och avbrott som redan har inträffat.

b) Om IAS 18, *Intäkter,* vore tillämplig, skulle serviceföretaget kunna redovisa intäkter genom hänvisning till färdigställandegraden (och beroende på andra angivna kriterier). Den metoden är godtagbar även enligt denna standard, som tillåter serviceföretaget (i) att fortsätta använda sina befintliga redovisningsprinciper för dessa avtal såvida de inte innebär metoder som är förbjudna enligt punkt 14 och (ii) att förbättra sina redovisningsmetoder om detta är tillåtet enligt punkterna 22–30.

c) Serviceföretaget överväger huruvida kostnaden för att uppfylla de avtalsenliga förpliktelserna överstiger intäkterna som erhållits i förväg. För att göra detta utförs den förlustprövning som beskrivs i punkterna 15–19 i denna standard. Om denna standard inte gällde dessa avtal skulle serviceföretaget tillämpa IAS 37 för att avgöra huruvida avtalen är förlustbringande.

d) För dessa avtal är det inte troligt att upplysningskraven i denna standard är mer omfattande än de upplysningar som krävs enligt andra standarder.

Distinktion mellan försäkringsrisk och andra risker

B8. Definitionen av ett försäkringsavtal hänvisar till försäkringsrisk, vilket denna standard definierar som risk, annan än *finansiell risk*, som förs över från ►M5 ägaren ◄ av ett avtal till utfärdaren. Ett avtal som exponerar utfärdaren för finansiell risk utan betydande försäkringsrisk är inte ett försäkringsavtal.

▼B

B9. Definitionen av finansiell risk i bilaga A innefattar en uppräkning över finansiella och icke-finansiella variabler. Denna uppräkning innefattar icke-finansiella variabler som inte är specifika för en avtalspart, såsom ett index för jordbävningsförluster i ett visst område eller ett index för temperaturerna i en viss stad. Den exkluderar icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart, såsom huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör den parten inträffar eller uteblir. Dessutom är risken för förändringar i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde inte en finansiell risk om det verkliga värdet återspeglar inte bara förändringar i marknadspriserna på en sådan tillgång (en finansiell variabel) utan även skicket på en angiven icke-finansiell tillgång som innehas av en avtalspart (en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil utsätter garanten för risk för förändringar i bilens fysiska skick, är den risken en försäkringsrisk, inte en finansiell risk.

B10. Vissa avtal exponerar utfärdaren för finansiell risk, utöver för en betydande försäkringsrisk. Exempelvis garanterar många livförsäkringsavtal både en minimiavkastning till försäkringstagarna (vilket ger upphov till finansiell risk) och utlovar livförsäkring som vid vissa tillfällen i betydande utsträckning överstiger försäkringstagarens saldo (vilket ger upphov till försäkringsrisk i form av dödlighetsrisk). Sådana avtal är försäkringsavtal.

B11. Enligt vissa avtal utlöser en försäkrad händelse betalning av ett belopp som är kopplat till ett prisindex. Sådana avtal är försäkringsavtal, förutsatt att den betalning som är villkorad av den försäkrade händelsen kan vara betydande. Exempelvis överför en livränta med återbetalningsskydd som är kopplad till ett index för levnadsomkostnader försäkringsrisk eftersom betalningen utlöses av en oviss händelse – livräntetagarens överlevnad. Kopplingen till prisindexet är ett inbäddat derivat, men det för även över försäkringsrisk. Om den överföring av försäkringsrisk som blir följden är betydande, är det inbäddade derivatet definitionsmässigt ett försäkringsavtal, i vilket fall det inte behöver avskiljas och värderas till verkligt värde (se punkt 7 i denna standard).

B12. Definitionen på försäkringsrisk avser risk som försäkringsgivaren accepterar från försäkringstagaren. Med andra ord är försäkringsrisk en befintlig risk som förs över från försäkringstagaren till försäkringsgivaren. Därför är en ny risk som skapas genom avtalet inte en försäkringsrisk.

B13. Definitionen på ett försäkringsavtal hänvisar till en negativ påverkan på försäkringstagaren. Definitionen begränsar inte försäkringsgivarens betalning till ett belopp som motsvarar den negativa händelsens finansiella inverkan. Exempelvis utesluter definitionen inte en modell som ersätter försäkringstagaren tillräckligt för att möjliggöra ersättning av en skadad gammal tillgång med en ny tillgång. På motsvarande sätt begränsar definitionen inte betalning enligt ett tidsbegränsat livförsäkringsavtal till den finansiella förlust som den avlidnes anhöriga lider, inte heller utesluter den betalning av förutbestämda belopp för att kvantifiera den förlust som förorsakats av dödsfall eller en olycka.

▼B

B14. Vissa avtal kräver betalning om en angiven oviss händelse inträffar, men kräver inte någon ogynnsam påverkan på försäkringstagaren som villkor för betalning. Ett sådant avtal är inte något försäkringsavtal även om ►M5 ägaren ◄ använder avtalet för att lindra en underliggande riskexponering. Om ►M5 ägaren ◄ exempelvis använder ett derivat för att skydda en underliggande icke-finansiell variabel som är kopplad till kassaflöden från en av företagets tillgångar, är derivatet inte något försäkringsavtal eftersom betalningen inte är villkorad av om ►M5 ägaren ◄ råkar ut för en negativ påverkan i och med minskningen i kassaflödena från tillgången. Omvänt hänvisar definitionen av ett försäkringsavtal till en oviss händelse för vilken en ogynnsam påverkan på försäkringstagaren är ett avtalsenligt villkor för betalning. Detta avtalsenliga villkor kräver inte att försäkringsgivaren undersöker huruvida händelsen faktiskt orsakade en negativ påverkan, men tillåter försäkringsgivaren att neka betalning om denne inte är övertygad om att händelsen förorsakade en ogynnsam effekt.

B15. Risk för förfall eller fortbestånd (det vill säga risken att motparten kommer att upphäva avtalet tidigare eller senare än utfärdaren räknat med vid prissättning av avtalet) är inte försäkringsrisk eftersom betalningen till motparten inte är villkorad av en oviss framtida händelse som påverkar motparten negativt. På motsvarande sätt är kostnadsrisk (det vill säga risken för oväntade ökningar av administrativa kostnader som har att göra med förvaltningen av avtalet, och inte med försäkrade händelser) inte någon försäkringsrisk eftersom en oväntad kostnadsökning inte påverkar motparten negativt.

B16. Därför är ett avtal som exponerar utfärdaren för risk för förfall eller fortbestånd eller kostnadsrisk inte något försäkringsavtal såvida det inte också exponerar utfärdaren för försäkringsrisk. Men om utfärdaren av avtalet mildrar risken genom att använda ytterligare ett avtal för att föra över en del av den risken till en annan part, exponerar detta andra avtal den andra parten för försäkringsrisk.

B17. En försäkringsgivare kan anta betydande försäkringsrisk från försäkringstagaren endast om försäkringsgivaren är ett företag skilt från försäkringstagaren. När det gäller ett ömsesidigt försäkringsföretag antar det ömsesidiga försäkringsföretaget risk från varje försäkringstagare och slår samman den risken. Även om försäkringstagarna bär den sammanlagda risken gemensamt i sin egenskap av ägare, har det ömsesidiga försäkringsföretaget ändå antagit den risk som är själva kärnan i ett försäkringsavtal.

Exempel på försäkringsavtal

B18. De följande är exempel på avtal som är försäkringsavtal om överförandet av försäkringsrisk är betydande

a) försäkring mot stöld eller skada på egendom.

b) försäkring mot produktansvar, yrkesmässig ansvarsförsäkring, civilrättsligt ansvar eller rättegångskostnader.

c) livförsäkring och i förväg betalda begravningskostnader (även om döden är säker, är det ovisst när döden kommer att inträffa eller, för vissa typer av livförsäkringar, huruvida döden kommer att inträffa under den period som täcks av försäkringen).

d) livränta med återbetalningsskydd och pensioner (det vill säga avtal som ger ersättning för den ovissa framtida händelsen – livräntetagarens eller pensionärens överlevnad – för att hjälpa livräntetagaren eller pensionären att bibehålla en överenskommer levnadsstandard, vilket annars skulle kunna påverkas negativt av dennes överlevnad).

▼B

e) invaliditets- och sjukvårdsförsäkring.

f) borgensförbindelser, garantiobligationer, fullgörandegarantier och offertgarantier (det vill säga avtal som ger ersättning om någon annan part inte uppfyller en avtalsenlig förpliktelse, till exempel ett åtagande att uppföra en byggnad).

g) kreditförsäkring som stadgar att angivna betalningar ska göras för att ersätta ►M5 ägaren ◄ för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument. Sådana avtal skulle kunna ha olika rättsliga utformningar, som till exempel i form av finansiell garanti, vissa typer av remburser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Även om dessa avtal uppfyller definitionen för ett försäkringsavtal, uppfyller de emellertid även definition för ett finansiellt garantiavtal i IAS 39 och omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 ([1]) och IAS 39, och inte denna standard (se punkt 4 (d)). Om emellertid en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja att tillämpa antingen IAS 39 och IAS 32 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal.

h) produktgarantier. Produktgarantier utfärdade av en annan part för varor sålda av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ligger inom tillämpningsområdet för denna standard. Produktgarantier som utfärdas direkt av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ligger dock utanför dess tillämpningsområde eftersom de ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18 och IAS 37.

i) ”äganderättsförsäkring” (det vill säga försäkring mot upptäckten av brister i äganderätten till mark som inte var uppenbara när försäkringsavtalet skrevs). I detta fall är den försäkrade händelsen upptäckten av en brist i äganderätten, inte bristen i sig.

j) reseförsäkring (det vill säga ersättning i kontanter eller i natura till försäkringstagare för förlust de drabbats av på resa). Punkterna B6 och B7 tar upp en del avtal av det här slaget.

k) katastrofobligationer som ger sänkta betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda om en angiven händelse har en negativ påverkan på obligationens utfärdare (såvida inte den angivna händelsen inte ger upphov till betydande försäkringsrisk, till exempel om händelsen är en förändring i räntenivå eller valutakurs).

l) försäkringsswappar och andra avtal som kräver betalning grundad på förändringar i klimat, geologiska eller andra fysiska variabler som är specifika för en avtalspart.

m) återförsäkringsavtal.

([1]) När ett företag tillämpar IFRS 7, ersätts hänvisningen till IAS 32 med en hänvisning till IFRS 7.

▼B

B19. Följande är exempel på poster som inte är försäkringsavtal

a) investeringsavtal som har ett försäkringsavtals juridiska form men som inte exponerar försäkringsgivaren för någon betydande försäkringsrisk, till exempel livförsäkringsavtal där försäkringsgivaren inte bär någon betydande dödlighetsrisk (sådana avtal är finansiella instrument som inte är försäkringsavtal eller serviceavtal, se punkterna B20 och B21).

b) avtal som har en försäkrings juridiska form men för tillbaka all betydande försäkringsrisk till försäkringstagaren genom oåterkalleliga och verkställbara konstruktioner som anpassar försäkringstagarens framtida betalningar som en direkt följd av försäkrade förluster, till exempel vissa finansiella återförsäkringsavtal eller vissa gruppavtal (sådana avtal är vanligtvis finansiella instrument som inte är försäkringsavtal eller serviceavtal, se punkterna B20 och B21).

c) egenförsäkring, med andra ord att behålla en risk som kunde ha täckts av en försäkring (det finns inget försäkringsavtal eftersom det inte finns någon överenskommelse med någon annan part).

d) avtal (såsom spelavtal) som kräver betalning om en angiven oviss framtida händelse inträffar, men som inte kräver, som en avtalsenlig förutsättning för betalning, att händelsen har en negativ påverkan på försäkringstagaren. Detta hindrar dock inte att ange en i förväg fastställd utbetalning för att kvantifiera förlusten som orsakats av en angiven händelse såsom dödsfall eller en olycka (se även punkt B13).

e) derivat som exponerar en part för finansiell risk men inte försäkringsrisk, eftersom de kräver att den parten gör en betalning endast grundat på förändringar i en eller flera angivna räntor, pris på ett finansiellt instrument, råvarupris, valutakurs, pris- eller ränteindex, en kreditvärdighet eller ett kreditindex eller någon annan variabel, förutsatt att det när det gäller en icke-finansiell variabel variabeln inte är specifik för någon av avtalsparterna (se IAS 39).

f) en kreditrelaterad garanti (eller remburs, kreditderivat eller kreditförsäkringsavtal) som kräver betalningar även om ►**M5** ägaren ◄ inte har drabbats av någon förlust på grund av gäldenärens underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid (se IAS 39).

g) avtal som kräver en betalning på grund av en klimatvariabel, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för en avtalspart (vanligen kallat väderderivat).

h) katastrofobligationer som tillåter minskade betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda, grundat på en klimatvariabel, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för någon avtalspart.

B20. Om de avtal som beskrivs i punkt B19 ger upphov till finansiella tillgångar eller finansiella skulder, ligger de inom tillämpningsområdet för IAS 39. Detta innebär bland annat att avtalsparterna använder vad som ibland kallas ”deposit accounting”, som innebär följande

a) ena parten redovisar den mottagna ersättningen som en finansiell skuld och inte en intäkt.

▼B

b) den andra parten redovisar den erlagda ersättningen som en finansiell tillgång och inte som en kostnad.

B21. Om de avtal som beskrivs i punkt B19 inte ger upphov till finansiella tillgångar eller finansiella skulder är IAS 18 tillämplig. Enligt IAS 18 redovisas intäkter som är knutna till en transaktion vilken innefattar utförande av tjänster, med hänvisning till hur stor del av transaktionen som hade fullgjorts om transaktionens resultat kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

Betydande försäkringsrisk

B22. Ett avtal är ett försäkringsavtal endast om det för över betydande försäkringsrisk. Punkterna B8-B21 behandlar försäkringsrisk. De följande punkterna behandlar bedömningen av huruvida försäkringsrisk är betydande.

B23. Försäkringsrisk är betydande om en försäkrad händelse skulle kunna leda till att en försäkringsgivare betalar betydande försäkringsersättningar i något scenario, utom scenarier som saknar kommersiell innebörd (det vill säga inte har någon märkbar effekt på transaktionens ekonomiska sidor). Om betydande tillkommande ersättningar skulle betalas i scenarier som har kommersiell innebörd, kan villkoret i den föregående meningen uppfyllas även om den försäkrade händelsen är extremt osannolik eller även om det förväntade (det vill säga sannolikhetsbedömda) nuvärdet av villkorade kassaflöden är en liten del av det förväntade nuvärdet av alla återstående kassaflöden enligt avtalet.

B24. De tillkommande ersättningarna som anges i punkt B23 hänvisar till belopp som överstiger dem som skulle betalas om ingen försäkrad händelse inträffade (exklusive scenarier som saknar kommersiell innebörd). Dessa tillkommande belopp innefattar kostnader för hantering och bedömning av anspråk, men innefattar inte

a) förlusten av möjligheten att debitera försäkringstagaren för framtida tjänster. I ett livförsäkringsavtal kopplat till investeringar, till exempel, innebär försäkringstagarens död att försäkringsgivaren inte längre kan utföra förvaltningstjänster och ta en avgift för detta. Denna ekonomiska förlust för försäkringsgivaren återspeglar dock inte någon försäkringsrisk, precis som en fondförvaltare inte tar någon försäkringsrisk i förhållande till att kunden eventuellt dör. Därför är den potentiella förlusten av framtida förvaltningskostnader inte relevant vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.

b) efterskänkande vid dödsfall av debiteringar som skulle göras vid uppsägning eller återköp. Eftersom avtalet gav upphov till de debiteringarna, kompenserar efterskänkandet av dem inte försäkringstagaren för någon befintlig risk. Följaktligen är de inte relevanta vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.

c) en betalning som är avhängig en händelse som inte orsakar betydande förlust för ►**M5** ägaren ◄ av avtalet. Ponera exempelvis ett avtal som kräver att utfärdaren betalar en miljon valutaenheter om en tillgång drabbas av fysisk skada vilken förorsakar en obetydlig ekonomisk förlust på en valutaenhet för ►**M5** ägaren ◄. I det avtalet överför ►**M5** ägaren ◄ till utfärdaren den obetydliga risken att förlora en valutaenhet. På samma gång ger avtalet upphov till en risk som inte är en försäkringsrisk att utfärdaren kan komma att behöva betala 999 999 valutaenheter om den angivna händelsen inträffar. Eftersom utfärdaren inte tar emot betydande försäkringsrisk från ►**M5** ägaren ◄ är detta avtal inte något försäkringsavtal.

▼B

d) eventuell återförsäkringsåterbäring. Försäkringsgivaren redovisar dessa separat.

B25. En försäkringsgivare ska bedöma försäkringsriskens betydelse för varje avtal för sig, och inte genom att hänvisa till de finansiella rapporternas väsentlighet ([1]). Därför kan försäkringsrisken vara betydande även om det är minimal sannolikhet för väsentliga förluster för en hel grupp avtal. Denna bedömning avtal för avtal gör det enklare att klassificera ett avtal som ett försäkringsavtal. Om man dock vet att en relativt homogen grupp små avtal består av avtal som alla överför försäkringsrisk behöver en försäkringsgivare inte undersöka varje avtal i den gruppen för att identifiera ett fåtal avtal som inte är derivat och som för över obetydlig försäkringsrisk.

B26. Det följer av punkterna B23–B25 att om ett avtal betalar en livförsäkring som överstiger beloppet som ska betalas vid överlevnad, är avtalet ett försäkringsavtal såvida inte den tillkommande livförsäkringen är obetydlig (vilket bedöms genom hänvisning till avtalet snarare än till en hel grupp av avtal). Som konstaterats i punkt B24 (b), räknas inte efterskänkandet vid dödsfall av debiteringar för uppsägning eller återköp in i denna bedömning om efterskänkandet inte kompenserar försäkringstagaren för en redan befintlig risk. På motsvarande sätt är ett livränteavtal som betalar ut regelbundna belopp under återstoden av en försäkringstagares liv ett försäkringsavtal såvida inte de sammanlagda återbetalningarna är obetydliga.

B27. Punkt B23 avser tillkommande ersättningar. Dessa tillkommande ersättningar skulle kunna innefatta ett krav på att betala ersättning tidigare om den försäkrade händelsen inträffar tidigare och betalningen inte justeras för pengarnas tidsvärde. Ett exempel är livsvarig livförsäkring för ett fast belopp (med andra ord, försäkring som ger en fast livförsäkring oavsett när försäkringstagaren dör, utan förfallodag för skyddet). Det är säkert att försäkringstagaren kommer att dö, men dödsdagen är oviss. Försäkringsgivaren kommer att drabbas av förlust på de individuella avtal där försäkringstagaren dör tidigt, även om det inte finns någon allmän förlust för hela gruppen avtal.

B28. Om ett försäkringsavtal delas upp i enskilda komponenter, i en depositionsandel och en försäkringskomponent, bedöms betydelsen av den försäkringsrisk som överförs med hänvisning till försäkringskomponenten. Betydelsen av den försäkringsrisk som överförs genom ett inbäddat derivat bedöms med hänvisning till det inbäddade derivatet.

Förändringar i nivån på försäkringsrisk

B29. Vissa avtal överför inte någon försäkringsrisk till utfärdaren vid avtalets ingående, även om de för över försäkringsrisk vid en senare tidpunkt. Ponera exempelvis ett avtal som ger en viss avkastning på en investering och innefattar en option för försäkringstagaren att vid förfall använda vinsten från investeringen för att köpa en livränta med återbetalningsskydd till de nuvarande livräntepremierna som försäkringsgivaren tar betalt av nya livräntetagare när försäkringstagaren

([1]) I detta syfte utgör avtal som ingåtts samtidigt med en motpart (eller avtal som annars är beroende av varandra) ett enda avtal.

▼B

utnyttjar optionen. Avtalet för inte över någon försäkringsrisk till utfärdaren förrän optionen utnyttjas, eftersom försäkringsgivaren fortfarande är fri att prissätta livräntan på en grundval som återspeglar försäkringsrisken som förs över till försäkringsgivaren vid den tidpunkten. Om avtalet dock anger livräntepremierna (eller en grund för fastställande av livräntepremierna), för avtalet över försäkringsrisk till utfärdaren vid avtalets ingående.

B30. Ett avtal som uppfyller villkoren för ett försäkringsavtal förblir ett försäkringsavtal tills alla förpliktelser har avvecklats eller löpt ut.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

SYFTE

1. Denna standards syfte är att ange hur anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska redovisas och hur upplysningar ska lämnas om *avvecklade verksamheter*. Standarden uppställer följande särskilda krav

a) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska värderas till det lägsta av det redovisade värdet och *verkligt värde* efter avdrag för *försäljningskostnaderna* och att avskrivningar av sådana tillgångar ska upphöra, och

b) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning ska redovisas separat i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ och resultatet av avvecklade verksamheter ska redovisas separat i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Kraven avseende klassificering och redovisning i denna standard är tillämpliga för samtliga redovisade *anläggningstillgångar* ([1]) och samtliga *avyttringsgrupper* i ett företag. Värderingskraven i denna standard är tillämpliga på alla redovisade anläggningstillgångar och avyttringsgrupper (enligt punkt 4), förutom sådana tillgångar enligt uppräkningen i punkt 5 som även fortsättningsvis ska värderas enligt där angiven standard.

3. Tillgångar som enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*►**M5** ———————— ◄ klassificerats som anläggningstillgångar ska inte omklassificeras som *omsättningstillgångar* förrän de uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard. Tillgångar i ett tillgångsslag som ett företag normalt skulle beteckna som anläggningstillgångar och som företaget förvärvar uteslutande i syfte att sälja vidare, får inte klassificeras som omsättningstillgångar såvida de inte uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard.

4. Det förekommer att ett företag i en enda transaktion säljer en grupp tillgångar, ibland tillsammans med därtill hänförliga skulder. En sådan avyttringsgrupp kan utgöra en grupp av *kassagenererande enheter,* en

([1]) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄. Punkt 3 är tillämplig på klassificeringen av sådana tillgångar.

▼B

enskild kassagenererande enhet eller en del av en kassagenererande enhet ([1]). Gruppen kan innehålla vilka slags tillgångar och skulder som helst som företaget har, även omsättningstillgångar, kortfristiga skulder och tillgångar som enligt punkt 5 är undantagna från värderingskraven i denna standard. Om en anläggningstillgång som omfattas av värderingskraven i denna standard ingår i en avyttringsgrupp, är värderingskraven i denna standard tillämpliga på hela gruppen, så att gruppen värderas till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Värderingskraven för enskilda tillgångar och skulder inom avyttringsgruppen anges i punkterna 18, 19 och 23.

5. Värderingskraven i denna standard ([2]) är inte tillämpliga på följande tillgångar, som faller under respektive standards tillämpningsområde, vare sig som enskilda tillgångar eller som delar av en avyttringsgrupp:

a) Uppskjutna skattefordringar (IAS 12, *Inkomstskatter*).

b) tillgångar hänförbara till ersättningar till anställda (IAS 19, *Ersättningar till anställda*).

c) finansiella tillgångar som omfattas av IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

d) anläggningstillgångar som redovisas i enlighet med principen om värdering till verkligt värde enligt IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*.

▼M8

e) anläggningstillgångar som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader i enlighet med IAS 41, *Jord- och skogsbruk*.

▼B

f) avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal i enlighet med definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*.

▼M17

5A. Kraven på klassificering, utformning och värdering i denna standard, som gäller en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning gäller även en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för värdeöverföring till ägare, som agerar i egenskap av ägare (innehas för värdeöverföring till ägare).

▼M22

5B. Denna standard preciserar de upplysningar som krävs avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter. Upplysningar i andra IFRS gäller inte för sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper) såvida dessa IFRS inte kräver

a) särskilda upplysningar avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter

([1]) När kassaflöden från en tillgång eller en grupp av tillgångar väntas främst uppstå vid försäljning och inte genom fortlöpande användning blir de emellertid mindre beroende av kassaflöden från andra tillgångar och en avyttringsgrupp som har varit del av en kassagenererande enhet blir till en särskild kassagenererande enhet.

([2]) Undantag gäller för punkterna 18 och 19 enligt vilka respektive tillgångsslag måste värderas i enlighet med andra tillämpliga standarder.

▼M22

b) upplysningar om värdering av tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som inte omfattas av kravet på värdering i IFRS 5 om sådana upplysningar inte redan lämnas i de andra noterna till de finansiella rapporterna.

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter kan behövas för att följa de allmänna kraven i IAS 1, i synnerhet punkterna 15 och 125 i den standarden.

▼M17

KLASSIFICERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING ELLER SOM INNEHAS FÖR VÄRDEÖVERFÖRING TILL ÄGARE

▼B

6. Ett företag ska klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning om dess redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning.

7. För att uppfylla detta krav måste tillgången (eller avyttringsgruppen) vara tillgänglig för omedelbar försäljning i förevarande skick och endast underkastad sådana villkor som är normala och sedvanliga vid försäljning av sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper). Det måste vidare vara *mycket sannolikt* att försäljning kommer att ske.

▼M17

8. För att en försäljning ska framstå som mycket sannolik måste beslut om en plan för försäljning av tillgången (eller avyttringsgruppen) ha fattats på behörig nivå i företagsledningen och ett aktivt arbete måste ha påbörjats för att finna en köpare och fullborda planen. Tillgången (eller avyttringsgruppen) måste vidare marknadsföras till ett pris som är rimligt i förhållande till dess aktuella verkliga värde. Dessutom ska en fullbordad försäljning förväntas kunna bli redovisad inom ett år från klassificeringstidpunkten, med undantag för fall enligt punkt 9, och åtgärder som vidtagits för att sätta planen i verket ska visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar eller att den kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om försäljningen är mycket sannolik.

▼M8

8A. Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att kontrollen över ett dotterföretag förloras ska klassificera alla detta dotterföretags tillgångar och skulder som att de innehas för försäljning när kriterierna i punkterna 6-8 är uppfyllda, oavsett om företaget kommer att behålla ett innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget efter försäljningen eller inte.

▼B

9. Det kan inträffa händelser och omständigheter som utsträcker perioden innan en försäljning fullbordats till mer än ett år. Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser och omständigheter utom företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alltjämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Så är fallet om villkoren i bilaga B är uppfyllda.

▼B

10. Försäljningstransaktioner innefattar byte av anläggningstillgångar mot andra anläggningstillgångar, när bytet har kommersiell innebörd i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*.

11. När ett företag förvärvar en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) uteslutande för att senare avyttra den, får företaget på förvärvsdagen klassificera anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning endast om ettårskravet i punkt 8 är uppfyllt (med undantag för fallen i punkt 9) och om det är mycket sannolikt att de övriga villkoren i punkterna 7 och 8 som inte är uppfyllda vid förvärvet kommer att bli uppfyllda kort tid därefter (vanligen inom tre månader).

12. Om villkoren i punkterna 7 och 8 uppfylls efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ ska ett företag inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning i de aktuella finansiella rapporterna när dessa utfärdas. Om emellertid dessa villkor uppfylls efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, ska företaget lämna upplysningar enligt punkt 41 (a), (b) och (d) i noterna.

▼M17

12A. En anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare när företaget har åtagit sig att dela ut tillgången (eller avyttringsgruppen) till ägarna. Om detta ska kunna vara fallet måste tillgångarna vara tillgängliga för omedelbar värdeöverföring i nuvarande skick och värdeöverföringen måste vara mycket sannolik. Om värdeöverföringen ska kunna vara mycket sannolik måste åtgärderna för att genomföra värdeöverföringen ha påbörjats och väntas vara genomförda inom ett år från tidpunkten för klassificering. Åtgärder som krävs för att slutföra värdeöverföringen tyder på att det inte är sannolikt att betydande ändringar kommer att göras av värdeöverföringen eller att värdeöverföringen kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om värdeöverföringen är mycket sannolik.

▼B

Anläggningstillgångar som ska läggas ned

13. Ett företag får inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som ska läggas ned som att den innehas för försäljning. Detta beror på att dess redovisade värde kommer att återvinnas huvudsakligen genom fortlöpande användning. Om den avyttringsgrupp som ska läggas ned uppfyller villkoren i punkt 32 (a)–(c), ska företaget dock per det datum avyttringsgruppen inte längre nyttjas redovisa resultat och kassaflöde från avyttringsgruppen som en avvecklad verksamhet i enlighet med punkterna 33 och 34. Anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska läggas ned innefattar anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som är avsedda för användning till slutet av deras ekonomiska livslängd och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska tas ur bruk, och inte säljas.

14. Ett företag ska inte redovisa en anläggningstillgång som tillfälligt har tagits ur bruk som om den hade lagts ned.

▼B

VÄRDERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM ÄR KLASSIFICERADE SOM ATT DE INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING

Värdering av en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp)

15. Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

▼M17

15A. Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för kostnader för värdeöverföring ([1]).

▼B

16. Om en nyförvärvad tillgång (eller avyttringsgrupp) uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (se punkt 11) kommer tillämpning av punkt 15 att medföra att tillgången (eller avyttringsgruppen) vid första redovisningstillfället värderas till det lägsta av det redovisade värdet – utan hänsyn tagen till denna klassificering, exempelvis anskaffningsvärdet – och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Om tillgången (eller avyttringsgruppen) alltså förvärvas som en del av ett rörelseförvärv ska den värderas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

17. När försäljningen väntas äga rum först mer än ett år efter förvärvet ska företaget värdera försäljningskostnaderna till deras nuvärde. Varje ökning på grund av tidseffekten av försäljningskostnadernas nuvärde ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som en finansieringskostnad.

18. Omedelbart före tillgångens (eller avyttringsgruppens) första klassificering som att den innehas för försäljning ska det redovisade värdet för tillgången (eller för samtliga tillgångar och skulder i gruppen) bestämmas i enlighet med tillämpliga standarder.

19. Vid efterföljande omvärdering av en avyttringsgrupp ska de redovisade värdena för samtliga tillgångar och skulder, som inte omfattas av värderingskraven i denna standard men som ingår i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning, räknas om i enlighet med tillämpliga standarder innan det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader räknas om för avyttringsgruppen.

Redovisning av nedskrivningar och återföringar

20. Ett företag ska redovisa en förlust på grund av värdenedgång för varje första eller efterföljande nedskrivning av tillgången (eller avyttringsgruppen) till motsvarande verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, till den del denna värdenedgång inte har redovisats i enlighet med punkt 19.

21. Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en tillgång, men inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

([1]) Utdelningskostnader är sådana tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till värdeöverföringen, exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

▼B

22. Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en avyttringsgrupp

a) i den mån den inte har redovisats i enlighet med punkt 19, men

b) inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats, antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36, avseende de anläggningstillgångar som omfattas av värderingskraven i denna standard.

23. Den förlust på grund av värdenedgång (eller varje efterföljande vinst) som redovisas för en avyttringsgrupp ska minska (respektive öka) det redovisade värdet för de anläggningstillgångar inom den grupp som omfattas av värderingskraven i denna standard i den fördelningsordning som anges i punkterna 104 (a) och (b) och 122 i IAS 36 (efter omarbetning 2004).

24. En vinst eller förlust, som inte tidigare redovisats när en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) säljs, ska redovisas per det datum när tillgången eller avyttringsgruppen tas bort ur ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄. Krav avseende borttagande ur ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ återfinns i

a) punkterna 67–72 i IAS 16 (efter omarbetning 2003) när det gäller materiella anläggningstillgångar, och

b) punkterna 112–117 i IAS 38, *Immateriella tillgångar* (efter omarbetning 2004) när det gäller immateriella tillgångar.

25. Ett företag får inte skriva av en anläggningstillgång så länge den är klassificerad som att den innehas för försäljning eller så länge den ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad som att den innehas för försäljning. Ränta och andra kostnader hänförliga till skulderna i en avyttringsgrupp som innehas för försäljning ska fortlöpande redovisas.

Ändringar i en försäljningsplan

26. Om ett företag har klassificerat en tillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning och om villkoren i punkterna 7–9 inte längre är uppfyllda, ska företaget upphöra att klassificera tillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning.

27. Företaget ska värdera en anläggningstillgång som upphör att vara klassificerad som att den innehas för försäljning (eller inte längre ingår i en avyttringsgrupp som innehas för försäljning) till det lägre av

a) dess redovisade värde innan tillgången (eller avyttringsgruppen) klassificerades som att den innehas för försäljning, efter justering för alla avskrivningar eller omvärderingar som skulle ha redovisats om tillgången (eller avyttringsgruppen) inte hade klassificerats som att den innehas för försäljning, och

b) dess *återvinningsvärde* vid tidpunkten för det efterföljande beslutet att inte sälja den ([1]).

([1]) Om anläggningstillgången är en del av en kassagenererande enhet, är dess återvinningsvärde lika med det redovisade värde som skulle ha redovisats efter fördelning av alla värdeminskningar som härrör från den kassagenererande enheten i enlighet med IAS 36.

▼B

28. Företaget ska lägga alla erforderliga justeringar av det redovisade värdet för en anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning till intäkterna ([1]) från kvarvarande verksamheter under den period då villkoren i punkterna 7–9 inte längre är uppfyllda. Företaget ska redovisa en sådan justering ►M5 under samma rubrik i rapporten över totalresultat ◄ som sådan vinst eller förlust som i förekommande fall redovisas i enlighet med punkt 37.

29. Om ett företag tar bort en enskild tillgång eller skuld från en avyttringsgrupp som har klassificerats som att den innehas för försäljning, får den för försäljning avsedda avyttringsgruppens återstående tillgångar och skulder alltjämt värderas som en grupp endast om gruppen uppfyller villkoren i punkterna 7–9. I annat fall ska de återstående anläggningstillgångar som var och en för sig uppfyller kraven för att klassificeras som att de innehas för försäljning värderas separat till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader per det datum då borttagandet sker. Alla anläggningstillgångar som inte uppfyller villkoren ska upphöra att vara klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med punkt 26.

REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

30. Ett företag ska redovisa och lämna upplysningar på ett sätt som innebär att användarna av de finansiella rapporterna kan bedöma de finansiella effekterna av avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som innehas för försäljning.

Redovisning av avvecklade verksamheter

31. En *del av ett företag* består av verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som rapporteringsmässigt. En del av ett företag ska med andra ord ha varit en kassagenererande enhet eller en grupp av kassagenererande enheter så länge som den nyttjades.

32. En avvecklad verksamhet är en del av ett företag som antingen har avyttrats eller är klassificerad som att den innehas för försäljning, och

a) utgör en självständig väsentlig rörelsegren eller en verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,

b) ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller

c) är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidaresälja.

33. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) summan av följande som ett enda belopp i ►M5 rapporten över totalresultat ◄

i) resultatet efter skatt av avvecklade verksamheter och

ii) det resultat efter skatt som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten.

([1]) Dock inte i fall då tillgången är en materiell anläggningstillgång eller en immateriell tillgång som omvärderats enligt *IAS 16* eller *IAS 38* innan den klassificerades som avsedd för försäljning.

▼B

b) en uppställning av beloppet under (a) uppdelat

i) intäkterna, kostnaderna och resultatet före skatt av de avvecklade verksamheterna,

ii) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12,

iii) det resultat som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten, och

iv) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12.

Uppställningen kan redovisas i noterna eller i själva ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. Om den ingår i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ ska den presenteras i ett avsnitt som tydligt anges avser avvecklade verksamheter, det vill säga skild från kvarvarande verksamheter. Uppställningen krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning (se punkt 11).

c) nettokassaflöden avseende avvecklade verksamheters löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller direkt i de finansiella rapporterna. Dessa upplysningar krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att anses som att de innehas för försäljning (se punkt 11).

▼M11

d) beloppet för intäkter från kvarvarande verksamheter och från avvecklade verksamheter hänförliga till moderföretagets ägare. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller i rapporten över totalresultat.

▼M5

33A. Om ett företag redovisar komponenterna i resultatet i en separat resultaträkning enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) utformas ett avsnitt som identifieras som hänförligt till avvecklade verksamheter i denna separata resultaträkning.

▼B

34. Ett företag ska även lämna upplysningar enligt punkt 33 för de tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, så att upplysningarna omfattar alla verksamheter som har avvecklats fram till ►M5 rapportperiodens slut ◄ för den senaste period som redovisas.

35. Justeringar under innevarande period av belopp som tidigare har redovisats för avvecklade verksamheter och som är direkt hänförliga till avyttringen av en avvecklad verksamhet under en tidigare period ska anges separat under avvecklade verksamheter. Upplysningar ska lämnas om sådana justeringars karaktär och belopp. Sådana justeringar kan bli nödvändiga under exempelvis följande förhållanden

a) när osäkerheter rörande villkoren för försäljningen har undanröjts, exempelvis köpeskillingsjusteringar och uppgörelser med köparen på grund av lämnade garantier.

▼B

b) när osäkerheter som härrör från och har direkt samband med företagsdelens verksamhet före avyttringen har undanröjts, exempelvis beträffande kvarstående miljö- och produktansvar för säljaren.

c) när förpliktelser på grund av planer för ersättning till anställda har reglerats, under förutsättning att regleringen har direkt samband med avyttringen.

36. Om ett företag upphör att klassificera en del av ett företag som att den innehas för försäljning, ska resultatet av företagsdelens verksamhet, som tidigare redovisades som en avvecklad verksamhet i enlighet med punkterna 33–35, klassificeras om och innefattas i intäkterna från kvarvarande verksamheter för alla redovisade perioder. Beträffande beloppen för tidigare perioder ska särskilt anges att dessa upplysningar har ändrats.

▼M8

36A. Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag förloras ska lämna den information som föreskrivs i punkterna 33–36 när dotterföretaget är en avyttringsgrupp som kan definieras som en avvecklad verksamhet enligt punkt 32.

▼B

Resultat hänförliga till kvarvarande verksamheter

37. Varje vinst eller förlust, som uppstår vid omvärdering av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som klassificerats som att den innehas för försäljning men som inte uppfyller kraven för en avvecklad verksamhet, ska innefattas i resultatet från kvarvarande verksamheter.

Redovisning av en anläggningstillgång eller en avyttringsgrupp som innehas för försäljning

38. Ett företag ska i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ särredovisa en anläggningstillgång som klassificerats som att den innehas för försäljning och tillgångarna i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning. Skulder hänförliga till en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning ska redovisas skilt från andra skulder i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Sådana tillgångar och skulder får inte kvittas och redovisas som ett enda belopp. Beträffande de viktigaste slagen av tillgångar och skulder som klassificerats som att de innehas för försäljning ska separata upplysningar lämnas antingen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller i noterna, utom i de fall som anges i punkt 39. Ett företag ska lämna särskilda upplysningar om alla ackumulerade intäkter och kostnader, som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ och är hänförliga till en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning.

39. Om avyttringsgruppen är ett nyligen förvärvat dotterföretag som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för klassificering som att den innehas för försäljning (se punkt 11) krävs inte information om de viktigaste slagen av tillgångar och skulder.

40. Ett företag ska ej omklassificera eller förändra upplysningar om belopp, som redovisats för anläggningstillgångar eller för tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som klassificerats som att de innehas för försäljning, i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för tidigare perioder för att återspegla klassificeringen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för den senaste period som redovisas.

▼B

Ytterligare upplysningar

41. Ett företag ska lämna följande upplysningar i noterna för den period under vilken en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) har antingen klassificerats som att den innehas för försäljning eller sålts

a) en beskrivning av anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen),

b) en beskrivning av fakta om försäljningen eller de omständigheter som kommer att leda fram till den förväntade avyttringen och det förväntade sättet och tidpunkten för den avyttringen,

c) det resultat som redovisas i enlighet med punkterna 20–22 och, om dessa inte särredovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, under vilken rubrik i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ resultatet i fråga förekommer,

d) i tillämpliga fall den rörelsegren eller det geografiska område där anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) redovisas i enlighet med IFRS 8, *Rörelsesegment*.

42. Om någon av punkterna 26 eller 29 är tillämplig, ska ett företag – under den period då beslutet fattades om att ändra planen att sälja anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) – lämna upplysningar om fakta och omständigheter som ledde fram till beslutet och beslutets effekt på verksamhetens resultat för den perioden och för de tidigare perioder som redovisas.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

43. Denna standard ska tillämpas framåtriktat beträffande anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att bli klassificerade som att de innehas för försäljning och beträffande verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade efter den dag standarden träder i kraft. Ett företag får redan före denna standards ikraftträdande tillämpa den på alla anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning och på alla verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade, under förutsättning att värderingar och annan information som krävs för standardens tillämpning fanns tillgängliga när villkoren ursprungligen var uppfyllda.

IKRAFTTRÄDANDE

44. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

44A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 3 och 38 och punkt 33A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼**M11**

44B. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 33 (d) lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen ska tillämpas med retroaktiv verkan.

▼**M8**

44C. Punkterna 8A och 36A tillades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska dock inte tillämpa ändringarna för räkenskapsår som börjar före den 1 juli 2009 om det inte också tillämpar IAS 27 (i dess ändrade lydelse i maj 2008). Om ett företag tillämpar ändringarna före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa ändringarna framåtriktat från det datum då det först tillämpade IFRS 5, med förbehåll för övergångsbestämmelserna i punkt 45 i IAS 27 (ändrad i maj 2008).

▼**M17**

44D. Punkt 5A, 12A och 15A lades till och punkt 8 ändrades i och med IFRIC 17 *Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar till ägare* som utfärdades i november 2008. Dessa ändringar ska tillämpas framåtriktat på anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för värdeöverföring till ägare för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändringar i maj 2008) och IFRIC 17.

▼**M22**

44E. Punkt 5B lades till i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV IAS 35

45. Denna standard ersätter IAS 35, *Verksamheter under avveckling*.

Bilaga A

Definitioner

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

anläggningstillgång — En tillgång som inte är en **omsättningstillgång**.

avvecklad verksamhet — En **del av ett företag** som antingen har avyttrats eller klassificerats som att den innehas för försäljning, och

a) utgör en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,

b) ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller

c) är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidaresälja.

▼B

avyttringsgrupp	En grupp tillgångar avsedda att avyttras sammanhållet i en enda transaktion genom försäljning eller på annat sätt samt de skulder som är direkt hänförliga till de tillgångar som kommer att överlåtas genom transaktionen. Gruppen inkluderar goodwill som ingått i ett rörelseförvärv om gruppen är en **kassagenererande enhet** med goodwill i enlighet med kraven i punkterna 80–87 i IAS 36, *Nedskrivningar* (efter omarbetning 2004) eller om det är en verksamhet ingående i en sådan kassagenererande enhet.
bindande köpåtagande	En överenskommelse med en oberoende motpart som är bindande för båda parter, vanligen verkställbar enligt lag och (a) anger alla betydande villkor, inklusive pris och tidpunkt för transaktionerna, samt (b) innehåller en påföljd för utebliven fullgörelse som är tillräckligt allvarlig för att göra fullgörelse **mycket sannolik**.
del av ett företag	Verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som redovisningsmässigt.
försäljningskostnader	Kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång (eller **avyttringsgrupp**), exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.
kassagenererande enhet	Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

▼B

mycket sannolik	Betydligt mer trolig än **sannolik**.
nyttjandevärde	Nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som väntas uppstå genom fortlöpande användning av en tillgång och dess avyttrande vid slutet av dess nyttjandeperiod.
omsättningstillgång	►**M5** Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när a) det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel, b) det innehar tillgången primärt för handelsändamål, c) det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller d) tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7) såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller att användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden. ◄
sannolik	Mer trolig än inte trolig.
verkligt värde	Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.
återvinningsvärde	Det högsta av en tillgångs **verkliga värde** efter avdrag för **försäljningskostnaderna** och dess **nyttjandevärde**.

Bilaga B

Tillämpningsbilaga

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

FÖRLÄNGNING AV DEN PERIOD SOM KRÄVS FÖR ATT FULLBORDA EN FÖRSÄLJNING

B1. Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte, som framgår av punkt 9, att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser eller omständigheter utanför företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alltjämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Undantag från ettårskravet i punkt 8 ska därför gälla i följande situationer där sådana händelser eller omständigheter inträffar

a) om företaget, vid den tidpunkt det förbinder sig till en plan att sälja en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), har skäl att anta att någon utomstående (som inte är en köpare) kommer att ställa sådana villkor för överlåtelsen av tillgången (eller avyttringsgruppen) att den period som behövs för att fullborda försäljningen förlängs, och

i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla dessa villkor inte kan påbörjas förrän ett *bindande köpåtagande* har erhållits, och

ii) ett bindande köpåtagande är mycket sannolikt inom ett års tid.

▼B

b) ett företag erhåller ett bindande köpåtagande, till följd av vilket en köpare eller någon utomstående oväntat ställer upp villkor för överlåtelsen av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), som tidigare har klassificerats som att den innehas för försäljning, villkor som innebär att den tid som behövs för att försäljningen ska fullbordas förlängs, och

   i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla villkoren har vidtagits i god tid, och

   ii) de problem som förorsakat dröjsmålet väntas gå att lösa.

c) om det under den inledande ettårsperioden inträffar omständigheter som tidigare ansågs osannolika och som får till följd att en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som tidigare klassificerats som att den innehas för försäljning inte blir såld före periodens utgång, och

   i) företaget under denna inledande ettårsperiod vidtog nödvändiga åtgärder för att anpassa sig till de förändrade omständigheterna,

   ii) anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) aktivt marknadsförs till ett pris som, med hänsyn till de förändrade omständigheterna, framstår som rimligt, och

   iii) villkoren i punkterna 7 och 8 är uppfyllda.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att precisera hur *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar ska redovisas.*

2. Standarden uppställer följande särskilda krav

   a) begränsade förbättringar av befintliga redovisningsmetoder för *prospekterings- och utvärderingsutgifter.*

   b) av företag som redovisar *prospekterings- och utvärderingstillgångar* att bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov enligt denna standard och värdera varje behov i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

   c) upplysningar som identifierar och förklarar de belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer genom prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar och hjälper användare av dessa finansiella rapporter att förstå storleken på, tidpunkten för och sannolikheten för framtida betalningsströmmar från varje redovisad prospekterings- och utvärderingstillgång.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Ett företag ska tillämpa standarden på de prospekterings- och utvärderingsutgifter som det ådrar sig.

4. Denna standard behandlar inte andra aspekter av redovisning av företag som sysslar med prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar.

5. Ett företag ska inte tillämpa denna standard på utgifter det ådrar sig

   a) före prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar, såsom utgifter företaget ådragit sig innan det erhållit legala rättigheter till prospektering på ett visst område.

   b) efter att den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

REDOVISNING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Tillfälligt undantag från punkterna 11 och 12 i IAS 8

6. När ett företag som redovisar prospekterings- och utvärderingstillgångar tar fram sina redovisningsprinciper ska det tillämpa punkt 10 i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

▼B

7. I punkterna 11 och 12 i IAS 8 anges ursprung till myndighetskrav och vägledning som företagsledningen ska beakta vid framtagande av en redovisningsprincip för en post om ingen standard särskilt tillämpas på denna post. Med beaktande av punkterna 9 och 10 nedan, undantar denna standard ett företag från att tillämpa dessa punkter på sina redovisningsprinciper för redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar.

VÄRDERING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Värdering vid det första redovisningstillfället

8. Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska värderas till anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdets beståndsdelar för prospekterings- och utvärderingstillgångar

9. Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip som anger vilka utgifter som redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar och tillämpa denna princip på ett konsekvent sätt. Vid detta fastställande beaktar företaget i vilken grad utgiften kan kopplas till att hitta särskilda mineraltillgångar. Följande är exempel på utgifter som kan innefattas i den första värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (listan är inte fullständig)

a) förvärv av prospekteringsrättigheter,

b) topografiska, geologiska, geokemiska och geofysiska studier,

c) prospekteringsborrning,

d) dikning,

e) provtagning, och

f) aktiviteter i samband med utvärdering av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna en mineraltillgång.

10. Utgifter som är hänförliga till utvecklingen av mineraltillgångar ska inte redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar. I föreställningsramen och IAS 38, *Immateriella tillgångar,* finns vägledning om redovisningen av tillgångar som uppkommer vid utveckling.

11. I enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* redovisar ett företag de förpliktelser för bortforslande och återställande som det ådrar sig under en viss period som följd av att ha genomfört prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

Värdering efter det första redovisningstillfället

12. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag tillämpa antingen anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden på prospekterings- och utvärderingstillgångarna. Om omvärderingsmetoden tillämpas (metoden i IAS 16, *Anläggningstillgångar,* eller metoden i IAS 38) ska det ske i överensstämmelse med klassificeringen av tillgångarna (se punkt 15).

▼B

Byten av redovisningsprinciper

13. Ett företag får byta sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov för att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. Ett företag ska bedöma relevans och tillförlitlighet genom att använda kriterierna i IAS 8.

14. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter ska ett företag visa att bytet innebär att de finansiella rapporterna i högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier.

KLASSIFICERING

Klassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

15. Ett företag ska klassificera prospekterings- och utvärderingstillgångar som materiella eller immateriella enligt de förvärvade tillgångarnas karaktär och tillämpa klassificeringen på ett konsekvent sätt.

16. Vissa prospekterings- och utvärderingstillgångar behandlas som immateriella (såsom borrningsrättigheter) medan andra är materiella (såsom fordon och borriggar). Till den del en materiell tillgång förbrukas vid utveckling av en immateriell tillgång, är det belopp som återspeglar denna förbrukning del av den immateriella tillgångens anskaffningsvärde. Användande av en materiell tillgång för att utveckla en immateriell tillgång innebär emellertid inte att den materiella tillgången omvandlas till en immateriell tillgång.

Omklassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

17. En prospekterings- och utvärderingstillgång ska inte längre klassificeras som sådan när den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas. Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska prövas för nedskrivning och eventuella nedskrivningar redovisas, innan omklassificering sker.

NEDSKRIVNINGAR

Redovisning och värdering

18. Prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov ska prövas när fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet för en prospekterings- och utvärderingstillgång kan överstiga dess återvinningsvärde. När fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet ska ett företag värdera, klassificera och lämna upplysning om varje nedskrivning i enlighet med IAS 36, förutom enligt vad som anges i punkt 21 nedan.

19. Endast vad det gäller prospekterings- och utvärderingstillgångar ska punkt 20 i denna standard tillämpas i stället för punkterna 8–17 i IAS 36 vid identifiering av en prospekterings- och utvärderingstillgång som kan behöva skrivas ned. I punkt 20 används begreppet ”tillgångar” men detta gäller såväl prospekterings- och utvärderingstillgångar var för sig som en kassagenererande enhet.

▼B

20. En eller flera av följande fakta och omständigheter indikerar att ett företag bör pröva prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov (listan är inte fullständig)

a) den period för vilken företaget har rätt att prospektera det angivna området har löpt ut under perioden eller kommer att löpa ut inom en nära framtid och väntas inte bli förnyad.

b) betydande utgifter för ytterligare prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga är varken budgeterade eller planerade.

c) prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga har inte lett till upptäckt av mineraltillgångar i kvantiteter som är av kommersiell storlek och företaget har beslutat att upphöra med sådan verksamhet i området i fråga.

d) tillräckliga uppgifter föreligger för att indikera, trots att en utveckling i området i fråga troligen fortsätter, att det redovisade värdet för prospekterings- och utvärderingstillgången troligen inte kan återvinnas helt genom framgångsrik utveckling eller vid en försäljning.

I varje sådant fall, eller liknande fall, ska företag pröva nedskrivningsbehovet i enlighet med IAS 36. Varje nedskrivning redovisas som en kostnad i enlighet med IAS 36.

Ange den nivå vid vilken prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov prövas

21. Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip för fördelning av prospekterings- och utvärderingstillgångar på kassagenererande enheter eller grupper av kassagenererande enheter i syfte att bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov. Varje kassagenererande enhet eller grupp av enheter på vilken en prospekterings- och utvärderingstillgång fördelas ska inte vara större än ett segment, baserat på antingen företagets primära eller dess sekundära indelningsgrund som fastställts i enlighet med IAS 8, Segmentrapportering.

22. Den nivå som identifieras av företaget vad gäller prövning av prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov kan innehålla en eller flera kassagenererande enheter.

UPPLYSNINGAR

23. Ett företag ska lämna upplysningar som identifierar och förklarar de redovisade belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

24. För att uppfylla punkt 23 ska ett företag lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter inklusive redovisningen av prospekterings- och utvärderingstillgångar.

b) de belopp avseende tillgångar, skulder, kostnader och intäkter samt kassaflöden från den löpande verksamheten och investeringsverksamheten som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

▼B

25. Ett företag ska behandla prospekterings- och utvärderingstillgångar som ett eget tillgångsslag och följa upplysningskraven i IAS 16 eller IAS 38 utifrån hur tillgångarna klassificeras.

IKRAFTTRÄDANDE

26. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

27. Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav i punkt 18 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. I IAS 8 förklaras begreppet ”praktiskt ogenomförbart”.

Bilaga

Definitioner

IFRS 6 och dess bilagor utgör en helhet.

prospekterings- och utvärderingstillgångar	**Prospekterings- och utvärderingsutgifter** som redovisas som tillgångar i enlighet med företagets redovisningsprincip.
prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar	Sökandet efter mineraltillgångar, innefattande mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke förnyelsebara naturtillgångar efter att företaget har erhållit legala rättigheter att prospektera i ett visst område, som fastställandet av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna mineraltillgången.
prospekterings- och utvärderingsutgifter	Utgifter som ett företag ådragit sig i samband med prospekteringen Zsamt utvärderingen av mineraltillgångar innan den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten i att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 7

Finansiella instrument: Upplysningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar upplysningar i sina finansiella rapporter som gör det möjligt för användare att bedöma

a) betydelsen av finansiella instrument för företagets finansiella ställning och resultat, och

b) karaktären och omfattningen av risker till följd av finansiella instrument som företaget är exponerat för under perioden och ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ samt hur företaget hanterar dessa risker.

2. Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning, värdering och klassificering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering,* och IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom följande:

▼M8

a) de innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS 28, *Innehav i intresseföretag*, eller IAS 31, *Andelar i joint ventures*. I vissa fall tillåter emellertid IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IAS 39. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna standard. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, såvida inte derivatet uppfyller definitionen på ett egetkapitalinstrument i IAS 32.

▼B

b) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, *Ersättningar till anställda,* tillämpas.

▼M12

_____

▼B

d) Försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Denna standard ska dock tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 kräver att företaget redovisar dem separat. Dessutom ska en emittent tillämpa denna standard på *finansiella garantiavtal* om emittenten tillämpar IAS 39 vid redovisning och värdering av avtalen, men ska tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4 (d) i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.

▼B

e) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar,* tillämpas, förutom avtal som omfattas av tillämpningsområdet för punkterna 5–7 i IAS 39, på vilka denna standard tillämpas.

▼M6

f) instrument som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

▼B

4. Denna standard tillämpas på finansiella instrument oavsett om de redovisats i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller inte. Redovisade finansiella instrument innefattar finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39. Finansiella instrument som inte redovisats i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ innefattar vissa finansiella instrument som, även om de inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39, omfattas av tillämpningsområdet för denna standard (exempelvis vissa låneåtaganden).

5. Denna standard tillämpas på avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 39 (se punkterna 5–7 i IAS 39).

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR

6. När denna standard kräver upplysningar om klasser av finansiella instrument ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till karaktären på de lämnade upplysningarna och med beaktande av instrumentens egenskaper. Företag ska lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning mot posterna i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

7. Företag ska lämna sådana upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma den betydelse finansiella instrument har för företagets finansiella ställning och resultat.

▼M5

Rapport över finansiell ställning

▼B

Kategorier av finansiella tillgångar och finansiella skulder

8. De redovisade värdena för var och en följande kategorier, enligt definitionen i IAS 39, ska anges i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eller i not:

a) Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, med ytterligare uppdelning på (i) de som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana och (ii) de som klassificeras som att de innehas för handel enligt IAS 39.

b) Investeringar som hålls till förfall.

c) Lånefordringar och kundfordringar.

▼B

d) Finansiella tillgångar som kan säljas.

e) Finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, med ytterligare uppdelning på (i) de som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana och (ii) de som klassificeras som att de innehas för handel enligt IAS 39.

f) Finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde.

Finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄

9. Om företaget har identifierat en lånefordran eller en kundfordran (eller grupp av lånefordringar eller kundfordringar) som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, ska det lämna upplysning om följande:

a) Den maximala exponeringen för *kreditrisk* (se punkt 36 (a)) för lånet eller fordran (eller gruppen av lån eller fordringar) ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

b) Värdet på hänförliga kreditderivat eller liknande instrument som minskar den maximala exponeringen för kreditrisk.

c) Storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på lånet eller fordran (eller gruppen av lån eller fordringar) som härrör från förändringar i kreditrisk för den finansiella tillgången bestämt antingen

i) som värdet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till *marknadsrisk*, eller

ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mer korrekt återger värdet av den förändring i dess verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisken för tillgången.

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en observerbar (referens)ränta, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.

d) Storleken på förändringen i verkligt värde för hänförliga kreditderivat eller liknande instrument som uppkommit under perioden och ackumulerat sedan lånet eller fordran identifierades.

10. Om företaget har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 9 i IAS 39, ska det lämna upplysning om följande:

a) Storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i kreditrisk för den skulden bestämt antingen

i) som storleken på förändringar i verkligt värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk (se bilaga B, punkt B4), eller

ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mer korrekt återger de förändringar i verkligt värde som härrör från förändringar i kreditrisken för skulden.

▼B

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en referensränta, priset på ett annat företags finansiella instrument, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex. För kontrakt som inkluderar så kallade ”unit-link”-villkor inkluderar förändringar i marknadsförhållanden förändringar i utvecklingen av hänförliga interna eller externa investeringsfonder.

b) Skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det belopp som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfallodagen till ►M5 ägaren ◄ av förpliktelsen.

11. Företaget ska lämna upplysning om

a) de metoder som använts för att uppfylla kraven i punkterna 9 (c) och 10 (a), och

b) om företaget anser att de upplysningar det har lämnat för att uppfylla kraven i punkt 9 (c) eller 10 (a) inte korrekt återger den förändring i den finansiella tillgångens eller den finansiella skuldens verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisk, skälen till denna slutsats och de faktorer företaget anser är relevanta.

Omklassificering

12. Om företaget har omklassificerat en finansiell tillgång (i enlighet medpunkterna 51–54 i IAS 39) till en tillgång som värderats

a) till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde, i stället för till verkligt värde, eller

b) till verkligt värde, i stället för till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde,

ska det lämna upplysning om summan av omklassificeringarna för varje kategori och om orsaken till omklassificeringen.

12A. Om företaget har omklassificerat en finansiell tillgång från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 50B eller 50D i IAS 39 eller från kategorin Tillgångar som kan säljas enligt punkt 50E i IAS 39 ska det lämna upplysning om

a) summan av omklassificeringarna för varje kategori,

b) för varje rapporteringsperiod fram till borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, bokförda belopp och verkliga värden för alla finansiella tillgångar som har omklassificerats under innevarande och föregående rapporteringsperioder,

c) om en finansiell tillgång har omklassificerats i enlighet med punkt 50B, den exceptionella omständighet som föranlett omklassificeringen samt fakta och andra förhållanden som styrker att situationen var exceptionell,

d) för den rapporteringsperiod under vilken den finansiella tillgången omklassificerades, den vinst eller förlust som redovisats till verkligt värde i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ eller som annat totalresultat under den rapporteringsperioden och den föregående,

▼B

e) för varje rapporteringsperiod efter omklassificeringen (även den då den finansiella tillgången omklassificerades) fram till dess att den finansiella tillgången tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller som annat totalresultat, om den finansiella tillgången inte hade omklassificerats och den vinst, förlust, inkomst eller utgift som redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och

f) den effektiva ränta och beloppen för de uppskattade kassaflöden som företaget förväntar sig att kunna återkräva per dagen för omklassificeringen av den finansiella tillgången.

Borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

13. Ett företag kan ha överfört finansiella tillgångar på ett sådant sätt att en del av eller samtliga finansiella tillgångar inte uppfyller kraven för borttagande från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (se punkterna 15–37 i IAS 39). För varje klass av sådana finansiella tillgångar ska företaget lämna upplysning om

a) tillgångarnas karaktär,

b) karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med ägandet och som företaget fortsätter att vara exponerat för,

c) när företaget fortsätter att redovisa samtliga tillgångar, redovisat värde för tillgångarna och de skulder som är knuten till dem, och

d) när företaget fortsätter att redovisa tillgångarna i en omfattning motsvarande företagets fortsatta engagemang, det totala redovisade värdet för de ursprungliga tillgångarna, det värde som företaget fortsätter att redovisa och det redovisade värdet för de skulder som är knutna till dem.

Säkerhet

14. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) det redovisade värdet för finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för skulder och eventualförpliktelser, inklusive belopp som har omklassificerats i enlighet med punkt 37 (a) i IAS 39, och

b) villkor och förutsättningar för ianspråktagande av tillgångarna.

15. När ett företag har accepterat en säkerhet (vare sig det är finansiella eller icke-finansiella tillgångar) som det kan sälja eller pantsätta även om ägaren av säkerheten inte underlåtit att betala, ska företaget lämna upplysning om

a) verkligt värde för den accepterade säkerheten,

b) verkligt värde för eventuell såld eller pantsatt säkerhet och huruvida företaget har en förpliktelse att återlämna dessa, och

c) villkor och förutsättningar avseende företagets användning av säkerheten.

▼B

Avsättningskonton för kreditförluster

16. När finansiella tillgångar skrivits ned på grund av kreditförluster och företaget redovisar nedskrivningen på ett separat konto (exempelvis avsättningskonton för redovisning av enskilda nedskrivningar eller ett liknande konto för att redovisa kollektiva nedskrivningar av tillgångar) i stället för att direkt minska tillgångens redovisade värde, ska det lämna upplysning om detta med en redogörelse för förändringarna på det kontot under perioden för varje klass av finansiella tillgångar.

Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat

17. Om ett företag har emitterat ett instrument som innehåller både en skulddel och en egetkapitaldel (se punkt 28 i IAS 32) och om instrumentet har flera inbäddade derivat vilkas värden är beroende av varandra (exempelvis inlösningsbara konvertibla skuldebrev), ska det lämna upplysning om förekomsten av dessa derivat.

Uteblivna betalningar och avtalsbrott

18. För ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ redovisade *låneskulder* ska ett företag lämna upplysning om

a) detaljer om eventuella uteblivna betalningar under perioden beträffande nominellt belopp, ränta, medel som avsatts för återbetalning eller villkor gällande återköp och inlösen för dessa låneskulder,

b) det redovisade värdet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ avseende de låneskulder för vilka de inställda betalningarna gällde, och

c) huruvida den uteblivna betalningen gottgjorts eller huruvida villkoren och förutsättningarna för låneskulden omförhandlats före det datum då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande.

19. Om det, under perioden, har inträffat andra avtalsbrott avseende låneavtal än dem som beskrivs i punkt 18, ska ett företag lämna samma upplysningar som krävs enligt punkt 18 om dessa avtalsbrott gav långivaren rätt att kräva tidigarelagd återbetalning (såvida inte avtalsbrotten gottgjorts eller lånevillkoren omförhandlats, ►M5 vid ◄ eller före ►M5 rapportperiodens slut ◄).

▼M5

Rapport över totalresultat och eget kapital

▼B

Intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster

20. Ett företag ska lämna upplysning om följande intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster antingen i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller i not:

a) nettovinster eller nettoförluster på

i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, med separat angivelse av de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana, och de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39,

▼M5

ii) finansiella tillgångar som kan säljas, med separat angivelse av det vinstbelopp eller förlustbelopp som redovisats i övrigt totalresultat under perioden och det belopp som omklassificerats från eget kapital till resultat för perioden,

▼B

iii) investeringar som hålls till förfall,

iv) lånefordringar och kundfordringar, och

v) finansiella skulder som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

b) summa ränteintäkter och summa räntekostnader (beräknade enligt effektivräntemetoden) för finansiella tillgångar eller finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄,

c) avgiftsintäkter och -kostnader (andra än belopp som räknats med vid bestämmande av effektiv ränta) som härrör från

i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och

ii) depositions- och annan förvaltningsverksamhet som innebär hållande eller investeringar av tillgångar åt personer, stiftelser, pensionsplaner eller andra institut.

d) ränteintäkter från nedskrivna finansiella tillgångar, i enlighet med punkt VT93 i IAS 39, och

e) belopp avseende eventuella nedskrivningar för varje klass av finansiella tillgångar.

Övriga upplysningar

Redovisningsprinciper

▼M5

21. Enligt punkt 117 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) ska ett företag, i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper, upplysa om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna och de övriga redovisningsprinciper som använts, som är relevanta för en förståelse av de finansiella rapporterna.

▼B

Säkringsredovisning

22. Ett företag ska lämna separat upplysning om följande avseende varje typ av säkring som anges i IAS 39 (det vill säga säkringar av verkligt värde, kassaflödessäkringar, och säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter):

a) En beskrivning av varje typ av säkring,

b) en beskrivning av de finansiella instrument som är identifierade som säkringsinstrument och deras verkliga värden ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, och

c) de säkrade riskernas karaktär.

▼B

23. Vid kassaflödessäkringar ska ett företag ska lämna upplysning om

a) de perioder under vilka kassaflödena väntas uppkomma och när de väntas påverka resultatet,

b) en beskrivning av eventuella prognostiserade transaktioner för vilka säkringsredovisning använts tidigare, men som inte längre väntas inträffa,

▼M5

c) det belopp som redovisades i övrigt totalresultat under perioden,

d) det belopp som omklassificerades från eget kapital till resultatet för perioden, utvisande det belopp som innefattats i varje post i rapporten över totalresultat, och

▼B

e) det belopp som togs bort från eget kapital under perioden och inkluderats i anskaffningsvärdet vid anskaffningstidpunkten eller annat redovisat värde på en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld vars förvärv eller uppkomst varit föremål för en säkrad mycket sannolik prognostiserad transaktion.

24. Ett företag ska lämna separat upplysning om

a) för säkringar av verkligt värde, vinster och förluster

i) på säkringsinstrumentet, och

ii) på den säkrade post som är hänförlig till den säkrade risken.

b) det belopp avseende ineffektivitet för kassaflödessäkringar som har redovisats i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, och

c) det belopp avseende ineffektivitet för säkringar av nettoinvestering i utlandsverksamheter som har redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat. ◄

Verkligt värde

25. Med undantag för vad som anges i punkt 29 ska ett företag, för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, lämna upplysningar om verkligt värde för den klassen av tillgångar och skulder (se punkt 6) på ett sätt som möjliggör jämförelse med det redovisade värdet.

26. När ett företag lämnar upplysning om verkligt värde ska det gruppera finansiella tillgångar och finansiella skulder i klasser, men ska endast kvitta dem om en nettoredovisning av deras redovisade värden sker i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M19

27. Ett företag ska för varje klass av finansiella instrument upplysa om de metoder och, om en värderingsteknik använts, de antaganden som använts för att bestämma det verkliga värdet för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Ett företag upplyser exempelvis om antaganden beträffande förtida lösen, graden av förväntade kreditförluster samt räntesatser eller diskonteringsräntor. Om det har skett ett byte av värderingsteknik ska företaget upplysa om detta byte och anledningarna till bytet.

▼**M19**

27A. För att kunna lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 27B ska ett företag klassificera värderingar till verkligt värde genom användning av en hierarki för verkligt värde som återspeglar betydelsen av de indata som använts i värderingarna. Hierarkin ska innehålla följande nivåer:

(a) Noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder (Nivå 1).

(b) Andra indata än de noterade priser som ingår i Nivå 1, som är observerbara för tillgången eller skulden antingen direkt (dvs. som priser) eller indirekt (dvs. härledda från priser) (Nivå 2).

(c) Indata för tillgången eller skulden i fråga, som inte bygger på observerbara marknadsdata (icke observerbara indata) (Nivå 3).

Den nivå i hierarkin för verkliga värden där värderingen till verkligt värde kategoriseras i sin helhet ska bestämmas med grund i den lägsta nivå indata som är signifikant för värderingen till verkligt värde i sin helhet. I detta syfte görs bedömningen av indatas signifikans med beaktande av värderingen till verkligt värde i sin helhet. Om det i en värdering till verkligt värde används observerbara indata som kräver betydande justering som har sin grund i icke observerbara indata, är denna värdering en värdering på Nivå 3. Bedömningen av signifikansen för särskilda indata i värderingen till verkligt värde i sin helhet kräver beaktande av de faktorer som särskilt gäller tillgången eller skulden.

27B. För värderingar till verkligt värde som redovisas i rapporten över finansiell ställning ska ett företag för varje klass av finansiella instrument upplysa om följande:

(a) Den nivå i hierarkin för verkligt värde där värderingarna till verkligt värde kategoriseras i sin helhet, med uppdelning av värderingarna till verkligt värde i de nivåer som definieras i punkt 27A.

(b) Eventuella betydande överföringar mellan Nivå 1 och Nivå 2 i hierarkin och anledningarna till dessa överföringar. Upplysning ska lämnas om överföring till varje nivå, och varje sådan överföring ska diskuteras skilt från överföringar från varje nivå. I detta syfte ska signifikansen bedömas med avseende på resultatet, och summa tillgångar eller summa skulder.

(c) En avstämning av ingående och utgående balanser av värderingar till verkligt värde på Nivå 3 i hierarkin, med separat upplysning om periodens förändringar hänförliga till följande:

(i) Summa vinster eller förluster som redovisats i resultatet, och en beskrivning av var de redovisas i rapporten över totalresultat eller den separata resultaträkningen (om sådan lämnas).

(ii) Summa vinst eller förlust som redovisats i övrigt totalresultat.

(iii) Inköp, försäljningar, emissioner och regleringar (separat upplysning om varje typ av förändring).

(iv) Överföringar till eller från Nivå 3 (dvs. överföringar hänförliga till förändringar i observerbarheten för marknadsdata) och anledningarna till dessa överföringar. Upplysning ska lämnas om betydande överföringar till Nivå 3 och sådana överföringar ska diskuteras skilt från överföringar från Nivå 3.

▼M19

(d) Det belopp för periodens totala vinster eller förluster i (c) (i) ovan, som ingår i resultatet och som är hänförligt till vinster eller förluster avseende de tillgångar och skulder som innehas per rapportperiodens slut, och en beskrivning av var dessa vinster eller förluster redovisas i rapporten över totalresultat eller i den separata resultaträkningen (om sådan lämnas).

(e) För värderingar till verkligt värde på Nivå 3, om en ändring i dessa indata till rimligt möjliga alternativa antaganden skulle innebära att det verkliga värdet ändras i betydande utsträckning, ska företaget ange detta och lämna upplysning om effekten av dessa ändringar. Företaget ska upplysa om hur effekten av en ändring till ett rimligt möjligt alternativt antagande beräknats. I detta syfte ska bedömningen av betydelse göras med hänsyn till resultatet, och samtliga tillgångar eller skulder, eller, när ändringar av det verkliga värdet redovisas i övrigt totalresultat, totalt eget kapital.

Ett företag ska redovisa de kvantitativa upplysningar som krävs enligt denna punkt i tabellform, såvida inte ett annat format är lämpligare.

▼B

28. Om marknaden för ett finansiellt instrument inte är aktiv fastställer företaget det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik (se punkterna VT74–VT79 i IAS 39). Den bästa bedömningen av verkligt värde vid första redovisningstillfället är likväl transaktionspriset (det vill säga det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits), såvida inte de villkor som anges i punkt VT76 i IAS 39 uppfylls. Av detta följer att det skulle kunna uppkomma en skillnad mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och det värde som skulle fastställas vid den tidpunkten genom användning av värderingstekniken. Om en sådan skillnad föreligger ska företaget för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för att redovisa denna skillnad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ i syfte att återspegla en förändring av faktorer (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid fastställande av ett pris (se punkt VT76A i IAS 39), och

b) den ackumulerade skillnaden som ännu inte redovisats i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ vid periodens början och slut samt en avstämning av förändringar i saldot avseende denna skillnad.

29. Upplysningar om verkligt värde behöver inte lämnas

a) när det redovisade värdet är en rimlig uppskattning av det verkliga värdet, exempelvis för finansiella instrument såsom kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder,

b) för innehav av egetkapitalinstrument som inte har ett noterat marknadspris på en aktiv marknad, eller derivat som är knutna till sådana egetkapitalinstrument, som värderas till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 39 på grund av att deras verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eller

c) när ett kontrakt innehåller en diskretionär del (enligt beskrivningen i IFRS 4) vars verkliga värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.

▼B

30. I de fall som avses i punkt 29 (b) och (c) ska ett företag ska lämna information som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att göra egna bedömningar om omfattningen av eventuella skillnader mellan de redovisade värdena för finansiella tillgångar och finansiella skulder och deras verkliga värden, innefattande

a) det faktum att information om det verkliga värdet inte har lämnats för dessa instrument eftersom deras verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

b) en beskrivning av de finansiella instrumenten, deras redovisade värden och en förklaring till varför verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

c) uppgifter om marknaden för instrumenten,

d) information om huruvida och hur företaget avser att avyttra de finansiella instrumenten, och

e) om finansiella instrument vars verkliga värde tidigare inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄, detta faktum, deras redovisade värde vid tidpunkten för borttagandet från balansräkningen, samt den redovisade vinsten eller förlusten.

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT

31. Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktär och omfattning av de risker som uppstår genom finansiella instrument och som företaget är exponerat för ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄.

32. De upplysningar som krävs enligt punkterna 33–42 fokuserar på risker som härrör från finansiella instrument och hur de har använts. Dessa risker innefattar normalt, men är inte begränsade till, kreditrisk, *likviditetsrisk* och marknadsrisk.

Kvalitativa upplysningar

33. För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna upplysning om

a) exponeringen för risk och dess uppkomst,

b) företagets mål, principer och metoder för att hantera risk samt metoder för att mäta risken, och

c) eventuella förändringar i (a) eller (b) i förhållande till föregående period.

Kvantitativa upplysningar

34. För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna

a) sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risken ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Dessa uppgifter ska baseras på den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*), exempelvis företagets styrelse eller verkställande direktör.

▼B

b) de upplysningar som krävs enligt punkterna 36–42, om dessa inte tillhandahålls i (a), såvida risken inte är väsentlig (se punkterna 29–31 i IAS 1 för en diskussion om väsentlighet).

c) uppgifter om koncentrationer av risker, om detta inte framgår av (a) och (b).

35. Om de kvantitativa uppgifter som lämnas per ►M5 rapportperiodens slut ◄ inte är representativa för företagets riskexponering under rapportperioden, ska företaget lämna ytterligare upplysningar som är representativa.

Kreditrisk

36. För varje klass av finansiella instrument ska ett företag ange

a) det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ utan hänsyn till säkerheter som innehas eller andra arrangemang för att minska kreditrisken (exempelvis ramavtal rörande kvittning som inte uppfyller förutsättningarna för nettoredovisning enligt IAS 32),

b) med avseende på det belopp som uppgivits enligt (a), en beskrivning av säkerheter som innehas eller andra arrangemang för att minska kreditrisken,

c) information om kreditkvaliteten på finansiella tillgångar som varken har *förfallit till betalning* eller har nedskrivet värde, och

d) redovisat värde för finansiella tillgångar som annars skulle redovisas som förfallna till betalning eller skrivas ned och vars villkor har omförhandlats.

Finansiella tillgångar som antingen är förfallna till betalning eller har nedskrivet värde

37. För varje klass av finansiella tillgångar ska ett företag ange

a) en åldersanalys av de finansiella tillgångarna som är förfallna, men inte nedskrivna, ►M5 vid rapportperiodens slut ◄,

b) en analys av finansiella tillgångar som företaget, efter individuell bedömning, bedömt har minskat i värde, inklusive de faktorer som företaget beaktat för att avgöra om tillgångarna ska skrivas ned, och

c) med avseende på de belopp som uppgetts enligt (a) och (b), en beskrivning av erhållna säkerheter och andra arrangemang för att minska kreditrisken samt, såvida det inte är ogenomförbart, en bedömning av deras verkliga värden.

Erhållna säkerheter och andra arrangemang för att minska kreditrisken

38. Om ett företag erhåller finansiella eller icke-finansiella tillgångar under perioden genom att ta kontroll över säkerheter eller ta i anspråk andra arrangemang för att minska kreditrisken (exempelvis garantier), och sådana tillgångar uppfyller kriterierna för redovisning enligt andra standarder, ska företaget lämna upplysning om

a) tillgångarnas karaktär och deras redovisade värden, och

▼B

b) sina strategier för att avyttra tillgångarna eller använda dem i rörelsen, när tillgångarna inte enkelt kan omvandlas till kontanter.

Likviditetsrisk

▼M19

39. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

(a) En löptidsanalys för finansiella skulder som inte är derivat (däribland utfärdade finansiella garantiavtal) som visar återstående avtalade löptider.

(b) En löptidsanalys för finansiella skulder som är derivat. Löptidsanalysen ska innefatta de återstående avtalade löptiderna för dessa finansiella skulder som är derivatinstrument för vilka avtalade löptider är avgörande för en förståelse av valen av tidpunkter för kassaflödena (se punkt B11B).

(c) En beskrivning av hur företaget hanterar den inneboende likviditetsrisken i (a) och (b).

▼B

Marknadsrisk

Känslighetsanalys

40. Om ett företag inte uppfyller kraven i punkt 41 ska det lämna

a) en känslighetsanalys för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, utvisande hur resultatet och eget kapital hade påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln per ►M5 rapportperiodens slut ◄,

b) de metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på, och

c) förändringar i metoder och antaganden sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.

41. Om ett företag utarbetar en känslighetsanalys såsom Value at Risk (VaR), som återspeglar samband mellan riskvariabler (exempelvis ränterisk och valutarisk) och använder denna för att hantera finansiella risker, får det använda denna känslighetsanalys i stället för den analys som anges i punkt 40. Företaget ska då lämna

a) en beskrivning av den metod som en sådan känslighetsanalys bygger på, samt viktiga parametrar och antaganden som ligger till grund för de uppgifter som lämnats, och

b) en beskrivning av målen med den använda metoden samt begränsningar som kan innebära att informationen inte helt återspeglar verkligt värde på berörda tillgångar och skulder.

Andra upplysningar om marknadsrisk

42. Om upplysningarna i känslighetsanalyserna enligt punkt 40 eller 41 inte är representativa för en inneboende risk i ett finansiellt instrument (exempelvis därför att exponeringen vid årets slut inte motsvarar exponeringen under året), ska företaget ange detta och skälen till varför det inte anser att känslighetsanalysen är representativ.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

43. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

44. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, behöver det inte redovisa jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkterna 31–42 om karaktär och omfattning av risker som härrör från finansiella instrument.

▼M5

44A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändras punkterna 20, 21, 23 (c) och (d), 27 (c) och B5 i bilaga B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

44B. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 3 (c) ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼M6

44C. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringen i punkt 3 tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

44D. Punkt 3(a) ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 1 i IAS 28, punkt 1 i IAS 31 och punkt 4 i IAS 32 från maj 2008 för denna tidigare period. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

▼M14

44E. I *Omklassificering av finansiella tillgångar* (ändringar i IAS 39 och IFRS 7), utfärdad i oktober 2008, ändrades punkt 12 och lades punkt 12A till. Företagen ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 juli 2008.

44F. I *Omklassificering av finansiella tillgångar — Ikraftträdande och övergångsbestämmelser* (ändringar i IAS 39 och IFRS 7), utfärdad i november 2008, ändrades punkt 44E. Företagen ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 juli 2008.

▼M19

~~44G. *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7), utfärdade i mars 2009, innebar ändringar av punkt 27, 39 och B11 och att punkt 27A, 27B, B10A och B11A–B11F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Det första tillämpningsåret behöver ett företag inte tillhandahålla jämförande information för de upplysningar som krävs enligt ändringarna. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.~~

▼M25

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

44G. Genom *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7), som utfärdades i mars 2009, ändrades punkt 27, 39 och B11 och lades punkt 27A, 27B, B10A och B11A–B11F till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag behöver inte lämna de upplysningar som krävs genom ändringen för

a) helårs- eller delårsperiod, inklusive rapporter över finansiell ställning, som läggs fram inom en jämförbar årsperiod som avslutats före den 31 december 2009, eller

b) rapporter över finansiell ställning som vid början av den tidigaste jämförbara perioden per ett datum före den 31 december 2009.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. (*)

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 30

45. Denna standard ersätter IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*.

(*) Som en följd av *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kraven enligt IFRS 7 att presentera jämförande information*, (Ändringar i IFRS 1) som utfärdades i januari 2010 lades punkt 44G till. Styrelsen ändrade punkt 44G för att förtydliga dess slutsatser och den väntade övergången för *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7).

Bilaga A

Definitioner

IFRS 7 och dess bilagor utgör en helhet.

andra prisrisker	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser (andra än sådana som härrör från **ränte-** eller **valutarisk**), oavsett om dessa förändringar orsakas av faktorer som rör det enskilda finansiella instrumentet eller dess emittent, eller faktorer som påverkar alla likartade finansiella instrument som handlas på marknaden.
förfallen till betalning	En finansiell tillgång är förfallen till betalning när en motpart inte har betalat på den avtalade förfallodagen.
kreditrisk	Risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom förorsaka motparten en finansiell förlust.

▼**M19**

likviditetsrisk	Risken för att ett företag får svårigheter att fullgöra förpliktelser som sammanhänger med finansiella skulder som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång.

▼**B**

låneskulder	Låneskulder är finansiella skulder, förutom kortsiktiga leverantörsskulder med normala betalningsvillkor.
marknadsrisk	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser. Det finns tre typer av marknadsrisker: **valutarisk**, **ränterisk** och **andra prisrisker**.
ränterisk	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadsräntor.
valutarisk	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i utländska valutakurser.

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32 eller punkt 9 i IAS 39 och används i standarden med den innebörd som anges i IAS 32 och IAS 39:

— upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld

— finansiella tillgångar som kan säljas

— borttagande från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄

— derivat

— effektivräntemetoden

— egetkapitalinstrument

— verkligt värde

— finansiell tillgång

— finansiellt instrument

— finansiell skuld

— finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄

— finansiellt garantiavtal

— finansiell tillgång eller finansiell skuld som innehas för handel

— prognostiserad transaktion

— säkringsinstrument

— investeringar som hålls till förfall

— lånefordringar och kundfordringar

— avistaköp eller avistaförsäljning.

▼B

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

IFRS 7 och dess bilagor utgör en helhet.

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR (PUNKT 6)

B1. Enligt punkt 6 ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till karaktären på de lämnade upplysningarna och med beaktande av instrumentens egenskaper. De klasser som beskrivs i punkt 6 fastställs av företaget och skiljer sig, sålunda, från de kategorier av finansiella instrument som anges i IAS 39 (som fastställer hur finansiella instrument värderas och när förändringar i verkligt värde redovisas).

B2. Vid fastställande av klasser av finansiella instrument, ska ett företag, som ett minimum

a) göra åtskillnad mellan instrument som värderas till upplupet anskaffningsvärde och sådana som värderas till verkligt värde.

b) behandla sådana finansiella instrument som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard som en egen klass eller som egna klasser.

B3. Ett företag avgör, beroende på omständigheterna, hur pass detaljerade uppgifter det lämnar för att uppfylla kraven i denna standard, vilken tonvikt det lägger på olika aspekter av kraven och hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera olika typer av information. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken för att tynga de finansiella rapporterna med allt för detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå. Ett företag ska exempelvis inte dölja viktig information genom att presentera dem tillsammans med en mängd obetydliga detaljer. Ett företag ska inte heller lämna upplysningar som har aggregerats på ett sätt som döljer viktiga skillnader mellan enskilda transaktioner eller de risker som sammanhänger med dem.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

Finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (punkterna 10 och 11)

B4. Om ett företag identifierar en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ ska det enligt punkt 10 (a) lämna upplysning om den förändring i verkligt värde för skulden som härrör från förändringarna i skuldens kreditrisk. Punkt 10 (a) (i) tillåter ett företag att bestämma detta belopp till förändringen i skuldens verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk. Om de enda relevanta förändringarna i marknadsförhållande för en skuld är förändringar i en observerbar (referens-)ränta, kan detta belopp uppskattas enligt följande:

▼B

a) Först beräknar företaget skuldens internränta vid periodens början genom att använda det observerade marknadspriset för skulden samt skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början. Från denna internränta drar företaget den observerbara (referens-) räntan vid periodens början för att komma fram till en del av internräntan som är hänförlig till instrumentet.

b) Därefter beräknar företaget nuvärdet av de kassaflöden som sammanhänger med skulden genom att använda skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början och en diskonteringssats som motsvarar summan av den (i) observerbara (referens-)räntan vid periodens slut och (ii) den instrumentspecifika delen av internräntan enligt vad som fastställs i (a).

c) Skillnaden mellan observerat marknadspris för skulden vid periodens slut och det belopp som fastställdes i (b) är den förändring i verkligt värde som inte härrör från förändringar i den observerbara (referens-)räntan. Det är detta belopp som företaget lämnar upplysning om.

Detta exempel förutsätter att förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer än förändringar i instrumentets kreditrisk eller förändringar i ränta inte är betydande. Om instrumentet i exemplet innehåller ett inbäddat derivat, undantas förändringarna i verkligt värde i det inbäddade derivatet vid fastställande av det belopp som företaget ska lämna upplysning om enligt 10 (a).

Övriga upplysningar – Redovisningsprinciper (punkt 21)

B5. Enligt punkt 21 ska upplysning lämnas om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid upprättandet av de finansiella rapporterna och övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna. För finansiella instrument kan sådana upplysningar omfatta följande:

a) För finansiella tillgångar eller finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄

i) karaktären på de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄,

ii) kriterierna för att på detta vis identifiera sådana finansiella tillgångar eller finansiella tillgångar vid det första redovisningstillfället och

iii) hur företaget har uppfyllt villkoren i punkt 9, 11A eller 12 i IAS 39 för sådan identifiering. För instrument som identifierats i enlighet med punkt (b) (i) i definitionen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ i IAS 39, omfattar en sådan upplysning en beskrivande kommentar om de omständigheter som ligger bakom den bristande överensstämmelsen med avseende på värdering eller redovisning som annars skulle uppstå. För instrument som identifierats i enlighet med punkt

▼B

(b) (ii) i definitionen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i IAS 39, omfattar en sådan upplysning en beskrivande kommentar avseende hur identifieringen till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ är förenligt med företagets dokumenterade strategi för riskhantering eller investeringar.

b) Kriterierna för identifiering av finansiella tillgångar som tillgångar som kan säljas.

c) Huruvida avistaköp och avistaförsäljningar av finansiella tillgångar redovisas per affärsdag eller likviddag (se punkt 38 i IAS 39).

d) När ett avsättningskonto används för minska det redovisade värdet på finansiella tillgångar som skrivits ned på grund av kreditförluster:

i) kriterierna för att bestämma när en nedskrivning av det redovisade värdet på nedskrivna finansiella tillgångar görs direkt (eller, i fråga om återföringar av nedskrivningar skrivs upp direkt) respektive när avsättningskonton används, och

ii) kriterierna för att skriva bort belopp som redovisats i avsättningskontot mot det redovisade värdet för nedskrivna finansiella tillgångar (se punkt 16).

e) Hur nettovinster eller nettoförluster bestäms för varje kategori av finansiella instrument (se punkt 20 (a)), exempelvis om nettoförluster eller -vinster för poster som värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ innefattar ränta eller utdelning.

f) De kriterier företaget använder för att fastställa att det finns objektiva omständigheter som talar för att ett nedskrivningsbehov föreligger (se punkt 20 (e)).

g) När villkoren för finansiella tillgångar som annars skulle ha klassificerats som förfallna till betalning eller ha skrivits ned har omförhandlats, principerna för att redovisa de finansiella tillgångarna under förhandlingen (se punkt 36 (d)).

▼M5

Enligt punkt 122 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) ska företag också, i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper eller i andra noter, upplysa om de bedömningar företagsledningen har gjort, förutom dem som innefattar uppskattningar, när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper, och som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.

▼B

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT (PUNKTERNA 31–42)

B6. De upplysningar som krävs enligt punkterna 31–42 ska antingen lämnas i de finansiella rapporterna eller införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis ledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

Kvantitativa upplysningar (punkt 34)

B7. Enligt punkt 34 (a) ska företag lämna sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risk utifrån den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget. Om ett företag använder flera riskhanteringsmetoder ska upplysningarna bygga på den eller de metoder som ger mest relevant och tillförlitlig information. I IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar,* tas relevans och tillförlitlighet upp.

B8. Enligt punkt 34 (c) ska upplysning lämnas om koncentrationer av risker. Koncentrationer av risker uppkommer från finansiella instrument med likartade egenskaper som påverkas på ett likartat sätt av makroekonomiska och andra omvärldsförändringar. Identifieringen av koncentrationer av risker kräver en bedömning med hänsyn tagen till företagets förhållanden. Information om koncentrationer av risker ska omfatta en beskrivning av

a) hur ledningen fastställer koncentrationer,

b) de gemensamma faktorer som kännetecknar varje koncentration (exempelvis motpart, geografiskt område, valuta eller marknad), och

c) storleken på kreditrisken avseende samtliga finansiella instrument som påverkas av dessa faktorer.

Maximal kreditriskexponering (punkt 36 (a))

B9. Enligt punkt 36 (a) ska upplysning lämnas om det belopp som bäst motsvarar företagets maximala kreditriskexponering. För en finansiell tillgång är detta normalt tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde, med avdrag för

a) alla nettoredovisade belopp i enlighet med IAS 32, och

b) alla nedskrivningar som redovisats i enlighet med IAS 39.

B10. Verksamheter som ger upphov till kreditrisk och den hänförliga maximala kreditriskexponeringen omfattar, men inte är begränsad till, följande:

a) Lånefordringar och kundfordringar samt inlåning i andra företag. I dessa fall utgörs den maximala exponeringen för kreditrisk av det redovisade värdet på de hänförliga finansiella tillgångarna.

b) Derivatkontrakt, exempelvis valutakontrakt, ränteswappar och kreditderivat. När denna tillgång värderas till verkligt värde kommer den maximala exponeringen för kreditrisk ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ att motsvara det redovisade värdet.

▼B

c) Utfärdande av finansiella garantier. I detta fall är den maximala exponeringen för kreditrisk det högsta belopp företaget skulle behöva betala om garantin blir inlöst, vilket kan vara betydligt högre än det belopp som redovisats som en skuld.

d) Låneåtaganden som är oåterkalleliga under kreditens löptid eller endast kan återkallas till följd av en väsentlig negativ förändring. Om emittenten inte kan reglera låneåtaganden med kontanter eller med något annat finansiellt instrument, är den maximala kreditexponeringen löftets totala belopp. Detta beror på att det är osäkert huruvida beloppet avseende eventuell outnyttjad del kan lyftas i framtiden. Detta kan vara betydligt högre belopp än det belopp som redovisats som en skuld.

▼M19

Kvantitativa upplysningar om likviditetsrisk (punkt 34 (a) samt 39 (a) och (b))

B10A. Enligt punkt 34 (a) lämnar ett företag sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för likviditetsrisk utifrån den information som rapporteras internt till nyckelpersoner i ledande ställning. Ett företag ska förklara hur dessa data fastställs. Om de kassautflöden (eller annan finansiell tillgång) som innefattats i dessa data antingen skulle kunna

(a) inträffa betydligt tidigare än vad data anger, eller

(b) gälla belopp som skiljer sig betydligt från dem som anges i data (t.ex. ett derivat som tagits med i data utifrån att det ska nettoregleras men där motparten har möjlighet att kräva bruttoreglering),

ska företaget ange detta och lämna kvantitativ information som ger användare av dess finansiella rapporter möjlighet att utvärdera omfattningen av denna risk, såvida inte den informationen ingår i den analys av avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 (a) eller (b).

B11. Vid upprättandet av analysen över avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 (a) och (b) använder ett företag bedömning för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervall. Exempelvis kan ett företag fastställa att följande tidsintervall är lämpliga:

(a) Upp till en månad.

(b) Längre än en månad men högst tre månader.

(c) Längre än tre månader men högst ett år.

(d) Längre än ett år men högst fem år.

B11A. När företaget följer punkt 39 (a) och (b) ska det inte avskilja ett inbäddat derivat från ett hybridinstrument (sammansatt finansiellt instrument). För sådant instrument ska ett företag tillämpa punkt 39 (a).

B11B. Punkt 39 (b) kräver att ett företag lämnar upplysningar i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som är derivat, utvisande återstående avtalade löptider om de avtalade löptiderna är avgörande för en förståelse av kassaflödenas tidpunkter. Detta skulle exempelvis vara fallet för

(a) en ränteswap med en återstående löptid på fem år i en kassaflödessäkring av en finansiell tillgång eller skuld med rörlig ränta

▼**M19**

(b) alla låneåtaganden.

B11C. Punkt 39 (a) och (b) kräver att ett företag lämnar upplysningar i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som visar de återstående avtalade löptiderna för vissa finansiella skulder. I denna upplysning

(a) fördelas, i det fall en motpart kan välja när ett belopp har betalats, skulden till det tidigaste datum då företaget kan krävas på betalning. Exempelvis inkluderas finansiella skulder som ett företag kan tvingas att återbetala på anmodan (exempelvis avistainlåning) i det tidigaste tidsintervallet.

(b) fördelas, i det fall ett företag har ett åtagande att återbetala belopp i delbetalningar, varje delbetalning på den tidigaste perioden under vilken företaget kan tvingas att återbetala beloppet. Exempelvis inkluderas ett outnyttjat låneåtagande i det tidsintervall som omfattar det tidigaste datum det kan lyftas.

(c) fördelas, för utfärdade finansiella garantiavtal, det högsta beloppet för garantin till den tidigaste tidpunkt när garantin skulle kunna utnyttjas.

B11D. De avtalade belopp som ingår i löptidsanalysen enligt kraven i punkt 39 (a) och (b) är de avtalade odiskonterade kassaflödena, exempelvis

(a) förpliktelser för finansiella leasingavtal, brutto (före avdrag för finansieringskostnader)

(b) priser fastställda i terminskontrakt för att köpa finansiella tillgångar för kontanter

(c) nettobelopp för ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) för vilka nettokassaflöden byts

(d) avtalade belopp som ska bytas i ett finansiellt derivatinstrument (exempelvis en valutaswap) för vilket kassaflöden brutto byts

(e) låneåtaganden brutto.

Sådana icke diskonterade kassaflöden skiljer sig från det belopp som inkluderats i rapporten över finansiell ställning eftersom beloppet i denna rapport bygger på diskonterade kassaflöden. När det belopp som ska betalas inte är fastställt, fastställs det belopp som upplysning lämnas om genom hänvisning till förhållandena per rapportperiodens slut. När exempelvis det belopp som ska betalas varierar med förändringar i ett index, kan beloppet i upplysningen utgå från indexnivån per periodens slut.

B11E. Punkt 39 (c) kräver att ett företag ska beskriva hur det hanterar den inneboende likviditetsrisken i de poster som ingår i de kvantitativa upplysningarna som krävs i punkt 39 (a) och (b). Ett företag ska göra en löptidsanalys av de finansiella tillgångar som det innehar för hantering av likviditetsrisk (dvs. finansiella tillgångar som enkelt kan säljas eller som väntas generera kassainflöden som matchar kassautflödena för finansiella skulder), om den informationen krävs för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna bedöma karaktären på och omfattningen av likviditetsrisk.

▼M19

B11F. Andra faktorer som ett företag kan överväga när det lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 39 (c) innefattar, men är inte begränsade till, om företaget

(a) har beviljad kredit (exempelvis certifikatprogram) eller andra krediter (exempelvis kreditlöften) som det kan använda för att tillgodose likviditetsbehov

(b) har inlåning i centralbank för att tillgodose likviditetsbehov

(c) har mycket varierade finansieringskällor

(d) har betydande koncentrationer av likviditetsrisk i antingen sina tillgångar eller finansieringskällor

(e) har rutiner avseende intern kontroll och beredskapsplaner för hantering av likviditetsrisk

(f) har instrument som innefattar villkor för tidigarelagd återbetalning (exempelvis vid en nedgradering av företagets kreditbetyg)

(g) har instrument som skulle kunna kräva att säkerhet ställs (exempelvis s.k. margin call för derivat)

(h) har instrument som innebär att företaget kan välja om det reglerar sina finansiella skulder med kontanter (eller annan finansiell tillgång) eller med sina egna aktier

(i) har instrument som omfattas av ramavtal rörande kvittning.

———————

▼B

Marknadsrisk – känslighetsanalys (punkterna 40 och 41)

B17. Enligt punkt 40 (a) ska en känslighetsanalys lämnas för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat för. I enlighet med punkt B3 avgör ett företag hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera olika typer av information om exponeringar för risk som härrör från ekonomiska miljöer som skiljer sig åt i betydande utsträckning. Exempelvis

a) skulle ett företag som handlar med finansiella instrument kunna lämna upplysning om detta separat för finansiella instrument som innehas för handel och instrument som inte innehas för handel.

b) skulle ett företag inte slå samman sin exponering för marknadsrisker i områden med höginflation med sin exponering för samma marknadsrisker i områden med mycket låg inflation.

Om ett företag endast är exponerat för en typ av marknadsrisk i endast en ekonomisk miljö skulle det inte behöva dela upp informationen.

B18. Enligt punkt 40 (a) ska känslighetsanalysen utvisa hur resultatet och eget kapital skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln (exempelvis aktuella marknadsräntor, växelkurser, aktiekurser eller råvarupriser). I detta syfte

▼B

a) behöver inte företag fastställa vad resultatet för perioden skulle ha blivit om de relevanta riskvariablerna hade varit annorlunda. I stället lämnar företag upplysning om effekten på resultatet och eget kapital per ►M5 rapportperiodens slut ◄, förutsatt att en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln hade inträffat ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och hade tillämpats på den riskexponering som förelåg per det datumet. Om ett företag exempelvis har en skuld med rörlig ränta i slutet av året, skulle företaget lämna upplysning om effekten på resultatet (det vill säga räntekostnad) för det innevarande året om räntan hade varierat med rimligt möjliga belopp.

b) behöver inte företag lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital för varje förändring inom ramen för ett intervall med rimligt möjliga förändringar av den relevanta riskvariabeln. Det skulle vara tillräckligt att lämna upplysningar om effekterna av förändringar vid gränserna för detta intervall med rimligt möjliga förändringar.

B19. Vid fastställandet av vad en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln är, bör ett företag beakta följande:

a) De ekonomiska miljöer i vilka det är verksamt. En rimligt möjlig förändring bör inte inkludera avlägsna eller ”worst case”-scenarier eller stresstester. Om dessutom förändringstakten i den underliggande riskvariabeln är stabil behöver företaget inte ändra den valda rimligt möjliga förändringen i riskvariabeln. Exempelvis, om räntan är 5 procent och ett företag fastställer att en fluktuation i räntan på ± 50 punkter är rimligt möjlig, skulle det lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 4,5 procent eller 5,5 procent. Under nästa period har räntan ökat till 5,5 procent. Företaget fortsätter att anse att räntan kan fluktuera med ± 50 räntepunkter (det vill säga att förändringstakten i räntan är stabil). Företaget skulle lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 5 procent eller 6 procent. Företaget skulle inte behöva revidera sin bedömning att räntan rimligen kan fluktuera med ± 50 räntepunkter, såvida det inte finns belägg för att räntorna har blivit betydligt mer volatila.

b) Den tidsram inom vilken det gör bedömningen. Känslighetsanalysen ska utvisa effekterna av förändringar som anses rimligt möjliga under perioden fram till det att företaget redovisar dessa upplysningar nästa gång, vilket normalt är för nästa räkenskapsår.

B20. Enligt punkt 41 kan ett företag använda en känslighetsanalys som återspeglar samband mellan riskvariabler, såsom Value at Risk (VaR), om det använder denna analys för att hantera sin exponering för finansiella risker. Detta gäller även om en sådan metod endast mäter den potentiella förlusten och inte den potentiella vinsten. Ett sådant företag skulle kunna uppfylla punkt 41 (a) genom att lämna uppgift om den typ av VaR-modell som använts (exempelvis huruvida

▼B

modellen bygger på Monte Carlo-simulering), en förklaring om hur modellen fungerar och de viktigaste antagandena (exempelvis innehavsperiod och konfidensintervall). Företag skulle också kunna lämna upplysning om den historiska observationsperiod och viktningar som tillämpats på observationer inom den perioden, en förklaring om hur optioner hanteras i beräkningarna, och vilka volatiliteter och korrelationer (eller, alternativt, Monte Carlo-simuleringar av sannolikhetsfördelning) som använts.

B21. Ett företag ska lämna känslighetsanalyser för hela verksamheten, men olika slag av känslighetsanalyser för olika klasser av finansiella instrument tillåts.

Ränterisk

B22. *Ränterisk* uppstår på räntebärande finansiella instrument redovisade i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ (exempelvis lånefordringar och kundfordringar och emitterade skuldebrev) och på vissa finansiella instrument som inte är redovisade i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ (exempelvis vissa låneåtaganden).

Valutarisk

B23. *Valutarisk* (eller växelkursrisk) uppstår på finansiella instrument som är denominerade i en utländsk valuta, det vill säga i en valuta annan än den funktionella valutan i vilken de är värderade. Vid tillämpningen av denna standard uppstår valutarisk inte från finansiella instrument som är icke-monetära poster eller från finansiella instrument denominerade i den funktionella valutan.

B24. En känslighetsanalys lämnas för varje valuta för vilken ett företag har betydande exponering.

Andra prisrisker

B25. *Andra prisrisker* uppkommer för finansiella instrument till följd av förändringar i exempelvis råvarupriser eller aktiekurser. I enlighet med punkt 40 kan ett företag lämna upplysning om effekten av en nedgång i ett visst börsindex, råvarupris eller annan riskvariabel. Om ett företag exempelvis lämnar restvärdegarantier som är finansiella instrument, lämnar företaget upplysning om en ökning eller minskning av värdet på de tillgångar för vilka garantin gäller.

B26. Två exempel på finansiella instrument som ger upphov till aktiekursrisker är (a) innehav av aktier i ett annat företag, och (b) en investering i en förvaltningsfond, som i sin tur innehar investeringar i egetkapitalinstrument. Andra exempel inkluderar terminskontrakt och optioner att köpa eller sälja angivna kvantiteter av ett egetkapitalinstrument och swappar som är knutna till aktiekurser. Det verkliga värdet på sådana finansiella instrument påverkas av förändringar i marknadspriset på det underliggande egetkapitalinstrumentet.

B27. I enlighet med punkt 40 (a) lämnas upplysning om resultatets känslighet (som, exempelvis, uppstår från instrument som klassificeras som värderade till verkligt värde via ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ och nedskrivningar av finansiella tillgångar som kan säljas) skild från upplysning om det egna kapitalets känslighet (som, exempelvis, uppstår från instrument som klassificeras som att de kan säljas).

▼B

B28. Finansiella instrument som ett företag klassificerar som egetkapitalinstrument ska inte omvärderas. Varken resultatet eller eget kapital påverkas av aktiekursrisken för dessa instrument. Följaktligen krävs det inte någon känslighetsanalys.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 8

Rörelsesegment

GRUNDPRINCIP

1. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas på

   a) separata eller enskilda finansiella rapporter för ett företag

      i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

      ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

   b) koncernredovisningar i koncerner med moderföretag

      i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

      ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad.

3. Om ett företag som inte är skyldigt att följa denna standard väljer att frivilligt lämna information om segment som inte överensstämmer med standarden får inte företaget kalla informationen för information om segment.

4. Om en finansiell rapport innehåller både koncernredovisning för ett moderföretag som omfattas av tillämpningsområdet för denna standard och separat redovisning för moderföretaget behöver information om segment enbart lämnas i koncernredovisningen.

RÖRELSESEGMENT

5. Ett rörelsesegment är en del av ett företag

   a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag),

   b) vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och

▼B

c) om vilket det finns fristående finansiell information.

Ett rörelsesegment kan bedriva affärsverksamhet som ännu inte gett några inkomster, exempelvis kan en uppstartsverksamhet vara ett rörelsesegment innan den börjar ge intäkter.

6. Alla delar av ett företag måste inte nödvändigtvis vara rörelsesegment eller delar av ett rörelsesegment. Ett huvudkontor för en koncern eller vissa funktionsbaserade avdelningar kan exempelvis inte få några intäkter, eller så är deras intäkter av underordnad betydelse för dess verksamhet och skulle därmed inte utgöra något rörelsesegment. I denna standard betraktas inte ett företags ersättningar efter avslutad anställning som rörelsesegment.

7. Med begreppet ”högste verkställande beslutsfattare” avses en funktion och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Denna funktion är att fördela resurser och bedöma resultatet för företagets rörelsesegment. Den högste verkställande beslutsfattaren vid ett företag är ofta dess verkställande direktör eller den operativt ansvarige, men det kan exempelvis också vara en grupp styrelseledamöter anställda i företaget eller andra.

8. I många företag är de tre egenskaperna hos rörelsesegment som beskrivs i punkt 5 typiska för deras rörelsesegment. Ett företag kan dock utarbeta rapporter där dess affärsverksamhet beskrivs på flera olika sätt. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än en uppsättning information om segment kan andra faktorer användas för att fastställa vilken uppsättning som utgör ett företags rörelsesegment, däribland karaktären på affärsverksamheten i varje del, förekomsten av chefer som ansvarar för den samt information som läggs fram för styrelsen.

9. Ett rörelsesegment har i regel en segmentschef som är direkt ansvarig inför och har regelbunden kontakt med den högste verkställande beslutsfattaren för att diskutera driften, finansiella resultat, prognoser och planer för segmentet. Begreppet ”segmentschef” avser en funktion, och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Den högste verkställande beslutsfattaren kan också vara segmentschef för vissa rörelsesegment. En chef kan vara segmentschef för mer än ett rörelsesegment. Om egenskaperna i punkt 5 gäller för mer än en uppsättning delar i en organisation, men det bara finns en uppsättning som segmentscheferna ansvarar för, ska denna uppsättning utgöra rörelsesegmentet.

10. Egenskaperna i punkt 5 kan tillämpas på två eller fler överlappande uppsättningar delar med ansvariga chefer. Denna struktur kallas ibland för matrisorganisation. I vissa företag är exempelvis några chefer ansvariga för olika produkter och tjänstelinjer på global nivå, medan andra chefer ansvarar för särskilda geografiska områden. Den högste verkställande beslutsfattaren granskar regelbundet rörelseresultaten från båda uppsättningarna och den finansiella informationen är också tillgänglig för båda. I en sådan situation ska företaget genom hänvisning till standardens grundprincip avgöra vilken uppsättning som utgör rörelsesegmentet.

▼B

SEGMENTRAPPORTERING

11. Ett företag ska separat lämna information om varje rörelsesegment som

a) har fastställts i enlighet med punkterna 5–10 eller som uppstått efter sammanslagning av två eller fler av dessa segment i enlighet med punkt 12, och

b) överskrider det kvantitativa gränsvärdet i punkt 13.

I punkterna 14–19 definieras andra förhållanden där separat information om ett rörelsesegment ska lämnas.

Förutsättningar för sammanslagningar

12. Rörelsesegment uppvisar ofta likartade långsiktiga finansiella resultat om de har likartade ekonomiska egenskaper. Likartade långsiktiga bruttoresultat kan exempelvis förväntas för två rörelsesegment som har likartade ekonomiska egenskaper. Två eller flera rörelsesegment kan slås samman till ett enda rörelsesegment om sammanslagningen är förenlig med denna standards grundprincip, segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och även liknar varandra med avseende på

a) produkternas och tjänsternas karaktär,

b) karaktären på produktionsprocessen,

c) de kundkategorier som använder produkten eller tjänsten,

d) hur produkterna distribueras eller tjänsterna utförs, och

e) i vilken utsträckning verksamheten, i tillämpliga fall, påverkas av olika regelverk, exempelvis banker, försäkringsföretag och offentliga verksamheter.

Kvantitativa gränsvärden

13. Ett företag ska lämna separat information om ett rörelsesegment uppnår något av följande kvantitativa gränsvärden:

a) Dess redovisade intäkter från såväl försäljning till externa kunder som intern försäljning eller överföring till andra segment uppgår till tio procent eller mer av de sammanlagda interna och externa intäkterna för samtliga rörelsesegment.

b) Dess redovisade vinst eller förlust uppgår till tio procent eller mer av det största beloppet i absoluta tal av (i) den sammanlagda redovisade vinsten för samtliga rörelsesegment som inte redovisade någon förlust och (ii) den sammanlagda redovisade förlusten för samtliga rörelsesegment som redovisade en förlust.

c) Dess tillgångar uppgår till tio procent eller mer av samtliga rörelsesegments sammanlagda tillgångar.

▼B

Rörelsesegment som inte uppnår något av de kvantitativa gränsvärdena kan anses vara segment för vilka information ska lämnas, och redovisas separat, om företagsledningen anser att informationen kan vara till nytta för de finansiella rapporternas användare.

14. Ett företag får kombinera information om rörelsesegment som inte uppnår de kvantitativa gränsvärdena med information om andra rörelsesegment som inte heller uppnår de kvantitativa gränsvärdena för att ta fram ett segment för vilket information ska lämnas, om segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och uppfyller en majoritet av de förutsättningar för sammanslagning som anges i punkt 12.

15. Om de sammanlagda externa intäkterna som redovisas av rörelsesegmenten utgör mindre än 75 procent av företagets intäkter ska fler rörelsesegment definieras som segment för vilka information ska lämnas (även om de inte uppfyller kriterierna i punkt 13) tills minst 75 procent av företagets intäkter inkluderar segment för vilka information ska lämnas.

16. Information om annan affärsverksamhet och om rörelsesegment för vilka information inte ska lämnas ska sammanföras i en separat kategori, ”övriga segment”, för vilken upplysningar ska lämnas. Kategorin ska vara åtskild från övriga avstämningsposter i de avstämningar som krävs enligt punkt 28. Intäktskällorna i kategorin ”övriga segment” ska beskrivas.

17. Om företagsledningen bedömer att ett rörelsesegment, som under den närmast föregående perioden fastställts som ett segment för vilket information ska lämnas, även fortsättningsvis är betydelsefullt ska information om detta segment redovisas separat även under innevarande period, trots att det inte längre uppfyller kriterierna för ett segment för vilket information ska lämnas enligt punkt 13.

18. Om ett rörelsesegment i enlighet med de kvantitativa gränsvärdena fastställs som ett segment för vilket information ska lämnas under innevarande period ska de uppgifter som under en tidigare period lämnats i jämförande syfte räknas om för att visa att det segment som nyligen blivit ett segment för vilket information ska lämnas är separat, även om detta segment under föregående period inte uppfyllde kriterierna för informationslämning enligt punkt 13. Detta ska gälla såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

19. Det kan finnas en praktisk gräns för hur många segment ett företag kan redovisa separat – informationen kan bli alltför detaljerad med för många segment. Någon exakt gräns har visserligen inte fastställts, men företaget bör överväga om en sådan praktisk gräns har uppnåtts när antalet segment för vilka information ska lämnas i enlighet med 13–18 överstiger tio.

UPPLYSNINGAR

20. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

21. För att uppfylla syftet enligt punkt 20 ska företag lämna följande upplysningar för varje period för vilken en ►M5 rapport över totalresultat ◄ redovisas:

a) Allmän information enligt beskrivningen i punkt 22,

▼B

b) information om redovisat resultat, inklusive angivna intäkter och kostnader i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, segmentets tillgångar och skulder och värderingsgrunden enligt beskrivningen i punkterna 23–27, och

c) avstämningar mellan de sammanlagda segmentintäkterna, det redovisade resultatet för segmentet, tillgångarna och skulderna i segmentet samt andra väsentliga poster och motsvarande belopp för företaget enligt beskrivningen i punkt 28.

▼M5

Avstämningar av beloppen i rapporterna över finansiell ställning för segment för vilka information ska lämnas mot beloppen i företagets rapport över finansiell ställning krävs för varje datum per vilket en rapport över finansiell ställning utformas. Information om tidigare perioder ska räknas om enligt beskrivning i punkterna 29–30.

▼B

Allmän information

22. Företag ska lämna följande allmänna information:

a) Faktorer som används för att identifiera segment för vilka information ska lämnas, inbegripet organisationens uppbyggnad (exempelvis huruvida företagsledningen har valt att organisera företaget kring olika produkter och tjänster, geografiska områden, regelverk eller en kombination av faktorer, och huruvida rörelsesegmenten har slagits samman).

b) Typer av produkter och tjänster från vilka varje segment för vilket information ska lämnas får sina intäkter.

Information om resultat, tillgångar och skulder

▼M22

23. Ett företag ska redovisa ett resultatmått för varje segment för vilket information ska lämnas. Ett företag ska redovisa ett mått på summa tillgångar och skulder för varje segment för vilket information ska lämnas, om sådana belopp regelbundet redovisas för högste verkställande beslutsfattare. Ett företag ska också lämna följande upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas om upplysningarna ingår i det resultatmått för segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i detta resultatmått för segmentet:

a) Intäkter från externa kunder.

▼B

b) Intäkter från transaktioner med andra rörelsesegment i samma företag.

c) Ränteintäkter.

d) Räntekostnader.

e) Avskrivningar.

▼M5

f) Upplysningar om väsentliga intäkts- och kostnadsposter enligt punkt 97 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007).

▼B

g) Upplysningar om företagets andel av resultatet för intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

h) Skatteintäkter och skattekostnader.

i) Väsentliga icke kassaflödespåverkande poster utöver avskrivningar.

Företag ska redovisa ränteintäkter åtskilda från räntekostnaderna för varje segment för vilket information ska lämnas såvida inte en majoritet av segmentets intäkter härrör från räntor och den högste verkställande beslutsfattaren i huvudsak använder nettoränteintäkter för att bedöma segmentets resultat och fatta beslut om vilka resurser som ska fördelas till det. Under dessa förhållanden får ett företag redovisa segmentets nettoränteintäkter i förhållande till räntekostnaderna och upplysa om att det har gjort det.

24. Företag ska lämna följande upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas, om upplysningarna ingår i det mått för tillgångar i segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i måttet för tillgångar i segmentet:

a) Investeringar i intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

b) Belopp avseende investeringar i anläggningstillgångar ([1]) som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, tillgångar avseende ersättningar efter avslutad anställning (se IAS 19 *Ersättningar till anställda* punkterna 54–58) eller rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal.

VÄRDERING

25. Varje redovisad segmentpost ska motsvara det mått rapporteras till den högste verkställande beslutsfattaren och utgör underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat. Justeringar och elimineringar som görs vid upprättandet av ett företags finansiella rapporter, liksom fördelningar av intäkter, kostnader, vinster och förluster, ska endast ingå i segmentets redovisade resultat om de också ingår i det resultatmått för segmentet som den högste verkställande beslutsfattaren använder. På samma sätt ska endast de tillgångar och skulder som ingår i måtten för tillgångarna och skulderna i segmentet och som används av den högste verkställande beslutsfattaren redovisas för detta segment. Om belopp fördelas till redovisat resultat, tillgångar eller skulder för ett segment ska dessa belopp fördelas på ett rimligt sätt.

([1]) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

26. Om den högste verkställande beslutsfattaren endast använder endast ett mått för rörelsesegmentets resultat, tillgångarna och skulderna i segmentet för att bedöma resultatet för segmentet och besluta om fördelning av resurser, så ska detta mått för resultatet för segmentet samt skulder och tillgångar i segmentet redovisas till dessa mått. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än ett mått för ett rörelsesegments resultat, tillgångar och skulder så ska de mått som redovisas motsvara dem som företagsledningen anser har fastställts i enlighet med de värderingsprinciper som är mest förenliga med dem som används vid beräkningen av motsvarande belopp i företagets finansiella rapporter.

27. Ett företag ska förklara hur beräkningen gjorts för varje mått på resultat, tillgångar och skulder i segmentet som ska redovisas. Företaget ska minst upplysa om följande:

a) Principerna för redovisningen av transaktioner mellan segment för vilka information ska lämnas.

b) Karaktären på skillnader mellan beräkningarna av resultat för segment för vilka information ska lämnas och företagets resultat före skattekostnader, skatteintäkter och avvecklade verksamheter (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

c) Karaktären på skillnader mellan värderingarna av tillgångarna i segment för vilka information ska lämnas och företagets tillgångar (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

d) Karaktären på skillnader mellan värderingarna av skulderna i segment för vilka information ska lämnas och företagets skulder (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av gemensamt uppkomna skulder som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

e) Karaktären på förändringar, jämfört med föregående perioder, i de värderingsmetoder som används för att fastställa det redovisade segmentets resultat samt de eventuella konsekvenserna av dessa förändringar för värderingen av segmentets resultat.

f) Karaktären på och konsekvensen av asymmetriska fördelningar till segment för vilka information ska lämnas. Ett företag kan exempelvis fördela avskrivningar på ett segment utan att fördela de aktuella avskrivningsbara tillgångarna av samma segment.

Avstämningar

28. Ett företag ska göra följande avstämningar:

a) Mellan de sammanlagda intäkterna för det segment för vilket information ska lämnas och företagets intäkter.

▼B

b) Mellan den sammanlagda värderingen av resultatet för det segment för vilket information ska lämnas och företagets resultat före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) på segment för vilket information ska lämnas kan företaget göra en avstämning mellan den sammanlagda värderingen av resultatet och företagets resultat efter dessa poster.

c) Mellan de sammanlagda tillgångarna i det segment för vilket information ska lämnas och företagets tillgångar.

d) Mellan de sammanlagda skulderna i det segment för vilket information ska lämnas och företagets skulder, om skulderna i segmentet redovisas i enlighet med punkt 23.

e) Mellan summan av övriga väsentliga poster för de segment för vilket information ska lämnas och motsvarande belopp för företaget.

Alla väsentliga avstämda poster ska identifieras separat och beskrivas. Så ska exempelvis summan av varje väsentlig justering som gjorts på grund av olika redovisningsprinciper och som behövts för avstämningen mellan resultatet för segmentet och företagets resultat identifieras separat och beskrivas.

Omräkning av tidigare redovisad information

29. Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de segment för vilka information ska lämnas, ska relevant information från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, räknas om, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. Beslut om huruvida informationen saknas och huruvida kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig ska fattas för varje enskild post för vilken upplysningar ska lämnas. Om sammansättningen av ett segment för vilket information ska lämnas har ändrats ska ett företag upplysa om huruvida det har räknat om motsvarande poster i informationen för segment för tidigare perioder.

30. Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de segment för vilka information ska lämnas, och om informationen om segment från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, inte omräknas för att återspegla denna förändring, ska företaget under det år förändringen görs lämna information om segment för innevarande period, som gäller både den gamla och nya segmentindelningen – såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

UPPLYSNINGAR PER FÖRETAG

31. Punkterna 32–34 ska gälla för alla företag som omfattas av denna standard, inklusive de företag som endast har ett segment för vilket information ska lämnas. Vissa företag organiserar inte sin affärsverksamhet efter olika produkter och tjänster eller olika geografiska verksamhetsområden. Ett sådant företags segment för vilka information ska lämnas kan redovisa intäkter från en lång rad olika produkter och tjänster, eller så kan fler än ett av segmenten för vilka information

▼B

ska lämnas leverera i stort sett samma produkter och tjänster. På samma sätt kan ett företags segment för vilka information ska lämnas ha tillgångar i olika geografiska områden och redovisa intäkter från kunder i olika geografiska områden, eller så kan fler än ett av dess segment för vilket information ska lämnas vara verksamt i samma geografiska område. Den information som krävs enligt punkterna 32–34 ska endast lämnas om den inte redan lämnas för ett segment för vilket information ska lämnas enligt denna standard.

Information om produkter och tjänster

32. Företag ska redovisa sina intäkter från externa kunder för varje produkt och tjänst, eller varje grupp av likartade produkter och tjänster, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. I dessa fall ska upplysning lämnas om detta faktum. De intäkter som redovisas ska bygga på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter.

Information om geografiska områden

33. Företag ska redovisa följande geografiska information, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig:

a) Intäkter från externa kunder (i) i det land där företaget har sitt säte och (ii) i samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter. Om intäkterna från externa kunder i ett enskilt annat land är väsentliga ska dessa redovisas separat. Företag ska upplysa om på vilken grund intäkter från externa kunder är hänförliga till enskilda länder.

b) Anläggningstillgångar ([1]) som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, tillgångar avseende ersättningar efter avslutad anställning och rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal (i) i det land där företaget har sitt säte och (ii) i samtliga andra länder där företaget har tillgångar. Om tillgångarna i ett enskilt annat land är väsentliga ska de redovisas separat.

De belopp som redovisas ska baseras på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. I dessa fall ska upplysning lämnas om detta faktum. Utöver den information som krävs enligt denna punkt kan företagen uppge delsummor för den geografiska indelningen av grupper av länder.

([1]) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

Information om större kunder

▼M26

34. Företag ska lämna information om i vilken mån de har större kunder. Om intäkterna från transaktionerna med en kund utgör tio procent eller mer av företagets intäkter ska företaget upplysa om detta och även upplysa om de sammanlagda intäkterna från varje sådan kund och om vilket eller vilka segment som redovisar dessa intäkter. Företaget behöver inte upplysa om de större kundernas identitet eller hur stora intäkter varje segment redovisar avseende denna kund. Vid tillämpningen av denna standard ska en grupp företag som enligt det rapporterande företagets kännedom styrs gemensamt betraktas som en enda kund. Det krävs emellertid urskillning för att bedöma huruvida en stat (~~nationell nivå, delstat, provins, territorium, lokalt eller i annat land~~ inklusive offentliga myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella) och företag som enligt det rapporterande företagets kännedom styrs av denna stat ~~skall~~ kan betraktas som en enda kund. För att bedöma detta ska det rapporterande företaget beakta graden av ekonomisk integration mellan företagen.

▼B

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

35. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden i sina finansiella rapporter före den 1 januari 2009 ska det upplysa om detta.

▼M22

35A. Punkt 23 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

36. Segmentinformation för tidigare år som det första tillämpningsåret lämnas i jämförande syfte (däribland tillämpningen på ändringen av punkt 23 som gjordes i april 2009) ska räknas om för att följa kraven i denna standard, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

▼M5

36A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 23 (f). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M26

36B. I IAS 24 *Upplysningar om närstående* (enligt omarbetning 2009) ändrades punkt 34 för räkenskapsår som börjar den 1 januari eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 24 (enligt omarbetning 2009) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 14

37. Denna standard ersätter IAS 14 *Segmentrapportering*.

▼B

Bilaga

Definitioner

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

rörelsesegment	Ett rörelsesegment är en del av ett företag a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag), b) vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, c) för vilket det finns fristående finansiell information.

▼B

IFRIC-TOLKNING 1

Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 23, *Lånekostnader*

— IAS 36, *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

BAKGRUND

1. Många företag har förpliktelser avseende nedmontering, bortforslande och återställande av materiella anläggningstillgångar. I denna tolkning kallas sådana förpliktelser ”skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder”. Enligt IAS 16 innefattar anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång den första uppskattningen av utgifterna för nedmontering och bortforsling av tillgången samt återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende detta uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under perioden i fråga. IAS 37 innehåller krav för värdering av förpliktelser avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Denna tolkning innehåller vägledning om redovisning av effekten av förändringar i värderingen av befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna tolkning tillämpas på förändringar i värderingen av varje befintlig skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd som både

   a) redovisas som del av anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång i enlighet med IAS 16, och

   b) redovisas som en skuld i enlighet med IAS 37.

   Exempelvis kan en skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd föreligga för en nedmontering av en fabrik, åtgärdande av miljöskador i utvinningsbranscher eller bortforsling av utrustning.

FRÅGESTÄLLNING

3. Denna tolkning behandlar hur effekten av följande händelser som förändrar värderingen av en befintlig avsättning avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd ska redovisas

   a) en förändring i det uppskattade utflödet av resurser innefattande ekonomiska fördelar (exempelvis kassaflöden) som krävs för att reglera förpliktelsen,

▼B

b) en förändring i aktuell marknadsbaserad diskonteringssats enligt definition i punkt 47 i IAS 37 (detta innefattar förändringar i pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden), och

c) en ökning som återspeglar att utbetalningstidpunkten närmar sig (kallas också förändringen i nuvärdet).

BESLUT

4. Förändringar i värderingen av en befintlig skuld avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd som är följden av förändringar i uppskattad tidpunkt eller uppskattat belopp avseende det utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar som krävs för att reglera förpliktelsen, eller en förändring i diskonteringssats, ska redovisas i enlighet med punkterna 5–7 nedan.

5. Om den hänförliga tillgången värderas enligt anskaffningsvärdemetoden

a) förbehållet (b), ska förändringar i skulden läggas till, eller dras av från, anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången under den aktuella perioden.

b) ska det belopp som dras av från tillgångens anskaffningsvärde inte överstiga tillgångens redovisade värde. Om en minskning av skulden överstiger tillgångens redovisade värde, ska överskjutande del omedelbart redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

c) om justeringen leder till en ökning av tillgångens anskaffningsvärde, ska företaget överväga huruvida detta är en indikation på att det nya redovisade värdet för tillgången kanske inte är återvinningsbart i sin helhet. Om det finns en sådan indikation ska företaget pröva tillgångens nedskrivningsbehov genom att uppskatta tillgångens återvinningsvärde och ska redovisa eventuell nedskrivning i enlighet med IAS 36.

6. Om den hänförliga tillgången värderas enligt omvärderingsmetoden

a) ändrar förändringar i skulden det överskott eller underskott vid omvärdering som tidigare redovisats för tillgången, så att

►M5 i) en minskning av skulden ska (med förbehåll för (b)) redovisas i övrigt totalresultat och öka omvärderingsreserven i eget kapital, ◄ förutom att den ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ till den del den återför ett underskott vid omvärdering avseende tillgången som tidigare redovisades i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄,

►M5 ii) en ökning av skulden ska redovisas i resultatet, förutom att den ska redovisas i övrigt totalresultat och minska omvärderingsreserven i eget kapital till den del ◄ det finns ett kreditsaldo i omvärderingsreserven avseende denna tillgång.

b) i händelse att en minskning av skulden överstiger det redovisade värde som skulle ha redovisats om tillgången hade redovisats i enlighet med anskaffningsvärdemetoden, ska den överskjutande delen redovisas omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼B

c) en förändring i skulden är en indikation på att tillgången kan behöva omvärderas för att säkerställa att det redovisade värdet inte avviker väsentligt från det som skulle fastställas genom användande av verkligt värde per ►M5 rapportperiodens slut ◄. ►M5 Varje sådan omvärdering ska beaktas vid fastställandet av de belopp som ska redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat under (a). Om en omvärdering är erforderlig ska alla tillgångar i det tillgångsslaget omvärderas. ◄

▼M5

d) Enligt IAS 1 krävs upplysning i rapporten över totalresultat för varje komponent i övrigt totalresultat. För att följa detta krav ska den förändring i omvärderingsreserven som härrör från en förändring i skulden separat identifieras och upplysning lämnas om den.

▼B

7. Det justerade avskrivningsbara beloppet för tillgången skrivs av över tillgångens nyttjandeperiod. Därför ska, så snart den hänförliga tillgången har nått slutet av sin nyttjandeperiod, alla efterföljande förändringar i skulden redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ allt eftersom de uppkommer. Detta gäller både enligt anskaffningsvärdemetoden och enligt omvärderingsmetoden.

▼M1

8. Den periodiska förändringen av nuvärdet skall redovisas i resultaträkningen som en finansieringskostnad allt eftersom den uppkommer. Aktivering enligt IAS 23 är ej tillåten.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

9. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 september 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 september 2004, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

9A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

ÖVERGÅNG

10. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ([1]).

([1]) Om ett företag tillämpar denna tolkning för ett räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget följa kraven i den föregående versionen av IAS 8, som hade titeln *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, såvida inte företaget tillämpar den omarbetade versionen av den standarden för denna tidigare period.

▼B

IFRIC-TOLKNING 2

Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

REFERENSER

— IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering* (enligt omarbetning 2003) ([1])

— IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (enligt omarbetning 2003)

BAKGRUND

1. Ekonomiska föreningar och andra liknande företag bildas av grupper av personer i syfte att tillgodose gemensamma ekonomiska eller sociala behov. Enligt nationella lagar definieras en ekonomisk förening vanligen som en organisation som verkar för att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom samverkan (principen om självhjälp). Medlemmarnas andelar i en ekonomisk förening beskrivs ofta som medlemsandelar, insatser eller liknande och kallas nedan ”medlemsandelar”.

2. IAS 32 fastställer principer för klassificeringen av finansiella instrument som finansiella skulder eller eget kapital. I synnerhet tillämpas dessa principer på klassificeringen av inlösningsbara instrument som innebär att ►**M5** ägaren ◄ kan lösa in dessa instrument till utgivaren mot kontanter eller annat finansiellt instrument. Tillämpningen av dessa principer på medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument är svår. Det har framförts förfrågningar om hjälp till International Accounting Standards Board för att förstå hur principerna i IAS 32 tillämpas på medlemsandelar och liknande instrument som har vissa egenskaper och de omständigheter under vilka dessa egenskaper påverkar klassificeringen som skulder eller eget kapital.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Denna tolkning tillämpas på finansiella instrument som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 inklusive finansiella instrument som utgivits till medlemmar i ekonomiska föreningar som bevis på medlemmarnas ägarintressen i företaget. Denna tolkning tillämpas inte på finansiella instrument som kommer att eller kan regleras med företagets egna egetkapitalinstrument.

FRÅGESTÄLLNING

4. Många finansiella instrument, inklusive medlemsandelar, liknar eget kapital, exempelvis genom att innefatta rösträtt och rätt att erhålla utdelning. Vissa finansiella instrument ger ►**M5** ägaren ◄ rätt att begära inlösen mot kontanter eller annan finansiell tillgång, men kan innefatta eller omfattas av begränsningar avseende huruvida de finansiella instrumenten kan lösas in. Hur ska dessa inlösenvillkor bedömas vid fastställande av huruvida de finansiella instrumenten ska klassificeras som skulder eller eget kapital?

([1]) ►**M6** I augusti 2005 ändrades IAS 32 till IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*. I februari 2008 ändrade IASB IAS 32 genom att kräva att instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32 ska klassificeras som eget kapital. ◄

▼B

BESLUT

5. Den avtalsenliga rätten för ►M5 ägaren ◄ av ett finansiellt instrument (inklusive medlemsandelar i ekonomiska föreningar) att begära inlösen innebär inte i sig att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld. I stället ska företaget beakta alla det finansiella instrumentets villkor och bestämmelser vid fastställande av dess klassificering som en finansiell skuld eller eget kapital. Dessa villkor och bestämmelser innefattar vid klassificeringstidpunkten gällande relevant lokal lagstiftning, lokala föreskrifter och företagets stadgar, men inte väntade framtida ändringar av dessa lagar, föreskrifter eller stadgar.

▼M6

6. Medlemsandelar som skulle klassificeras som eget kapital om medlemmarna inte har en rätt att begära inlösen är eget kapital om någon av de förutsättningar som beskrivs i punkterna 7 och 8 föreligger eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Avistainlåning, inklusive checkkonton, bundna inlåningskonton och liknande avtal som uppkommer när medlemmarna agerar som kunder, är finansiella skulder i företaget.

▼B

7. Medlemsandelar är eget kapital om företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen av medlemsandelar.

8. Lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar kan påföra olika förbud mot inlösen av medlemsandelar, såsom ovillkorade förbud eller förbud som bygger på likviditetskriterier. Om inlösen förbjuds ovillkorat enligt lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar, är medlemsandelarna eget kapital. Bestämmelser i lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller i företagets stadgar som förbjuder inlösen endast om villkor – såsom likviditetskrav – uppfylls (eller inte uppfylls) leder emellertid inte till att medlemsandelarna utgör eget kapital.

▼M6

9. Ett ovillkorat förbud kan vara absolut, i det att all inlösen är förbjuden. Ett ovillkorat förbud kan vara partiellt, i det att det förbjuder inlösen av medlemsandelar om inlösen skulle medföra att antalet medlemsandelar eller beloppet avseende inbetalt kapital för medlemsandelar sjunker under en angiven nivå. Medlemsandelar utöver förbudet mot inlösen är skulder, såvida inte företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen enligt beskrivning i punkt 7 eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. I vissa fall kan antalet andelar eller beloppet avseende inbetalt kapital som omfattas av inlösenförbud ändras från tid till annan. En sådan förändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital.

▼B

10. Vid det första redovisningstillfället ska ett företag värdera sin finansiella skuld för inlösen till verkligt värde. När det gäller medlemsandelar med en inlösenklausul, beräknar företaget det verkliga värdet för den finansiella skuld som kan lösas in till minst det högsta belopp som kan betalas enligt inlösenvillkoren i stadgarna eller tillämplig lag diskonterat från det första datum när betalning av beloppet skulle kunna krävas (se exempel 3).

▼B

11. Enligt kraven i punkt 35 i IAS 32, redovisas utdelning till ►M5 ägaren ◄ av egetkapitalinstrument direkt i eget kapital, efter avdrag för skatteförmåner. Ränta, utdelning och annan avkastning som är hänförlig till finansiella instrument som är klassificerade som finansiella skulder är kostnader, oavsett om de erlagda beloppen juridiskt beskrivs som utdelning, ränta eller annat.

12. I bilagan, som utgör en del av beslutet, finns exempel på tillämpning av detta beslut.

UPPLYSNINGAR

13. När en ändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital, ska företaget lämna separat upplysning om belopp, tidpunkt och orsak till överföringen.

IKRAFTTRÄDANDE

14. Ikraftträdande och övergångsbestämmelser för denna tolkning är desamma som för IAS 32 (enligt omarbetning 2003). Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta. Denna tolkning ska tillämpas retroaktivt.

▼M6

14A. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 tillämpas för denna tidigare period.

▼B

Bilaga

Exempel på tillämpning av beslutet

Denna tolkning och dess bilaga utgör en helhet.

▼M6

A1. I denna bilaga finns sju exempel på tillämpningen av IFRIC:s beslut. Exemplen utgör inte en fullständig förteckning, utan andra omständigheter är möjliga. I varje exempel förutsätts att det inte föreligger några andra omständigheter än de som framgår av fakta i exemplet som innebär att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld och att det finansiella instrumentet inte har alla de egenskaper eller inte uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

▼B

OVILLKORAD RÄTT ATT VÄGRA INLÖSEN (punkt 7)

Exempel 1

Förutsättningar

A2. I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets gottfinnande. Stadgarna anger inte ytterligare förklaring eller begränsningar avseende detta gottfinnande. Företag har historiskt sett aldrig vägrat att lösa in medlemsandelar, trots att styrelsen har rätt att göra det.

▼B

Klassificering

A3. Företaget har den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är eget kapital. IAS 32 innehåller principer för klassificering som baseras på det finansiella instrumentets villkor och där påpekas att även om företaget under en längre period har, eller haft för avsikt, att göra utbetalningar efter eget gottfinnande innebär inte detta en klassificering som skuld. I punkt VT26 i IAS 32 står:

Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga villkor som fastställts. Klassificeringen är beroende på bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om utdelningar till innehavarna bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som eget kapital oberoende av om utdelningen är kumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis

a) om utdelningar skett under en längre tidsperiod,

b) en avsikt att betala utdelning i framtiden,

c) en möjlig negativ inverkan på kursen på emittentens stamaktier om utdelning ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),

d) storleken på emittentens reserver,

e) en emittents förväntade resultat för en period, eller

f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

Exempel 2

Förutsättningar

A4. I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets gottfinnande. I stadgarna står emellertid också att en begäran om inlösen godkänns automatiskt såvida inte företaget inte kan betala utan att överträda lokala föreskrifter avseende likviditet eller reserver.

Klassificering

A5. Företaget har inte den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är en finansiell skuld. Begränsningarna ovan baseras på företagets förmåga att reglera sin skuld. De begränsar inlösen endast om likviditets- eller reservkrav inte uppfylls och i det fallet bara till den tidpunkt när de uppfylls. Därmed leder de inte, enligt de principer som återfinns i IAS 32, till en klassificering av det finansiella instrumentet som eget kapital. I punkt VT25 i IAS 32 står:

Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de villkor som gäller för aktien för att avgöra om de motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt

▼B

eller när ►M5 ägaren ◄ så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en skyldighet att överföra finansiella tillgångar till ►M5 ägaren ◄. *Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga medel ändrar inte detta förhållande.* [Vår kursivering]

FÖRBUD MOT INLÖSEN (punkterna 8 och 9)

Exempel 3

Förutsättningar

A6. En ekonomisk förening har tidigare givit ut andelar till sina medlemmar vid olika tidpunkter och till olika belopp enligt nedan:

a) 1 januari 2001100 000 andelar för 10 VE styck (1 000 000 VE),

b) 1 januari 2002100 000 andelar för 20 VE styck (ytterligare 2 000 000 VE så att det sammanlagda beloppet för andelarna nu är 3 000 000 VE).

Andelarna kan inlösas vid anfordran till det belopp de utgivits till.

A7. I företagets stadgar står att ackumulerad inlösen inte kan överstiga 20 procent av det högsta antalet medlemsandelar som någonsin varit utestående. Per 31 december 2002 har företaget 200 000 utestående andelar, vilket är det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående och inga andelar har tidigare lösts in. Den 1 januari 2003 ändrar företaget sina stadgar och höjer tillåten nivå för ackumulerad inlösen till 25 procent av det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående.

Klassificering

Innan stadgarna har ändrats

A8. Medlemsandelar som överstiger förbudet mot återlösen är finansiella skulder. Den ekonomiska föreningen värderar denna finansiella skuld till verkligt värde vid det första redovisningstillfället. Eftersom dessa andelar kan återlösas vid anfordran, fastställer den ekonomiska föreningen det verkliga värdet för sådana finansiella skulder enligt kraven i punkt 49 i IAS 39: ”Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran…” Därmed klassificerar den ekonomiska föreningen som finansiell skuld det högsta belopp som är betalbart vid anfordran enligt inlösenvillkoren.

A9. Den 1 januari 2001 är det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren 20 000 andelar för 10 VE styck och därmed klassificerar företaget 200 000 VE som finansiell skuld och 800 000 VE som eget kapital. Den 1 januari 2002, på grund av den nya utgivningen av andelar, stiger emellertid det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren till 40 000 andelar för 20 VE styck. Emission av ytterligare andelar för 20 VE ger upphov till en ny skuld som värderas till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Skulden, efter att dessa andelar har utgivits, är 20 procent av sammanlagda antalet utestående andelar (200 000) värderade till 20 VE, eller 800 000 VE. Detta kräver att en ytterligare skuld om 600 000 VE redovisas. I detta exempel redovisas ingen vinst eller förlust. Därmed klassificerar företaget nu 800 000 som finansiella skulder och 2 200 000 VE som eget kapital. I detta exempel antas att dessa belopp inte ändras mellan den 1 januari 2001 och 31 december 2002.

▼B

Efter att stadgarna har ändrats

A10. Efter ändringen i stadgarna kan den ekonomiska föreningen nu bli tvungen att lösa in högst 25 procent av de utestående andelarna eller högst 50 000 andelar för 20 VE styck. Därmed klassificerar den ekonomiska föreningen som finansiella skulder, den 1 januari 2003, ett belopp om 1 000 000 VE, som är det högsta belopp som ska betalas vid anfordran enligt inlösenvillkoren, efter vad som fastställts i enlighet med punkt 49 i IAS 39. Därför överför den ekonomiska föreningen den 1 januari 2003 från eget kapital till finansiella skulder ett belopp om 200 000 VE, vilket innebär att 2 000 000 VE klassificeras som eget kapital. I detta exempel redovisar företaget inte en vinst eller en förlust vid överföringen.

Exempel 4

Förutsättningar

A11. Lokal lagstiftning som styr ekonomiska föreningars verksamhet, eller villkoren i ett företags stadgar, förbjuder ett företag att lösa in medlemsandelar om, genom inlösen, detta skulle minska det inbetalda kapitalet från medlemsandelarna till under 75 procent av det högsta beloppet för inbetalt kapital från medlemsandelarna. Det högsta beloppet för en viss ekonomisk förening är 1 000 000 VE. Per ►M5 rapportperiodens slut ◄ uppgår saldot för inbetalt kapital till 900 000 VE.

Klassificering

A12. I detta fall skulle 750 000 VE klassificeras som eget kapital och 150 000 VE klassificeras som finansiella skulder. Utöver de punkter som redan citerats, står i punkt 18 (b) i IAS 32 bland annat att:

▼M6

… ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösbart instrument”) är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

▼B

A13. Det inlösenförbud som beskrivs i exemplet skiljer sig från de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är begränsningar av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Detta exempel, däremot, beskriver ett ovillkorat förbud mot inlösen utöver ett visst belopp, oavsett företagets förmåga att lösa in medlemsandelarna (exempelvis dess kassareserver, vinst eller utdelningsbara reserver). I praktiken förhindrar förbudet mot inlösen företaget från att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet belopp inbetalt kapital. Därför är den andel av medlemsandelarna som omfattas av inlösenförbudet inte en finansiell skuld. Trots att varje medlemsandel kan lösas in individuellt, är en andel av sammanlagt antal utestående andelar inte inlösningsbara under några andra omständigheter än likvidation av företaget.

▼B

Exempel 5

Förutsättningar

A14. Förutsättningarna i detta exempel är samma som i exempel 4. Dessutom, per ►M5 rapportperiodens slut ◄, förhindrar de likviditetskrav som den lokala lagstiftningen föreskriver företaget från att lösa in några medlemsandelar såvida inte dess innehav av likvida medel och kortfristiga investeringar överstiger ett angivet belopp. Effekten av dessa likviditetskrav per ►M5 rapportperiodens slut ◄ är att företaget inte kan betala mer än 50 000 VE för att lösa in medlemsandelar.

Klassificering

A15. På samma sätt som i exempel 4 klassificerar företaget 750 000 VE som eget kapital och 150 000 VE som en finansiell skuld. Detta beror på att det belopp som klassificeras som skuld baseras på företagets ovillkorade rätt att vägra inlösen och inte på villkorade restriktioner som förhindrar inlösen endast om likviditetskrav eller andra krav inte är uppfyllda och då bara fram till den tidpunkt då de är uppfyllda. Kraven i punkterna 19 och VT25 i IAS 32 tillämpas i detta fall.

Exempel 6

Förutsättningar

A16. Enligt företagets stadgar förbjuds företaget att lösa in medlemsandelar, förutom till den del som motsvarar den sammanlagda köpeskillingen från utgivande av ytterligare medlemsandelar till nya eller befintliga medlemmar under de föregående tre åren. Köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar måste användas för att lösa in andelar för vilka medlemmar har begärt inlösen. Under de föregående tre åren har den sammanlagda köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar uppgått till 12 000 VE och inga medlemsandelar har lösts in.

Klassificering

A17. Företaget klassificerar 12 000 VE av medlemsandelarna som finansiella skulder. I överensstämmelse med slutsatserna i exempel 4 är medlemsandelar som omfattas av ett ovillkorat förbud mot inlösen inte finansiella skulder. Ett sådant ovillkorat förbud tillämpas på ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från utgivna andelar före de föregående tre åren och därmed klassificeras detta belopp som eget kapital. Ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från andelar som utgivits under de föregående tre åren omfattas emellertid inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen. Därmed ger köpeskillingen från utgivande av medlemsandelar under de tre föregående åren upphov till finansiella skulder till dess att de inte längre kan användas för inlösen av medlemsandelar. Följden blir att företaget har en finansiell skuld motsvarande den sammanlagda köpeskillingen för utgivna andelar under de föregående tre åren, efter avdrag för inlösta andelar under denna period.

Exempel 7

Förutsättningar

A18 . Företaget är en kooperativ bank. Den lokala lagstiftningen som reglerar kooperativa bankers verksamhet anger att minst 50 procent av företagets sammanlagda ”utestående skulder” (ett begrepp som definieras i föreskrifterna och innefattar konton för medlemsandelar) måste vara i form av medlemmars inbetalda kapital. Effekten av föreskriften är att om en ekonomisk förenings samtliga utestående skulder

▼B

är i form av medlemsandelar, kan den inlösa samtliga skulder. Per 31 december 2001 är företagets sammanlagda utestående skulder 200 000 VE, varav 125 000 VE motsvarar konton för medlemsandelar. Enligt villkoren för medlemmarnas andelskonton kan ►M5 ägaren ◄ lösa in dem vid anfordran och det finns inga begränsningar vad gäller inlösen i företagets stadgar.

Klassificering

A19. I detta exempel klassificeras medlemsandelarna som finansiella skulder. Inlösenförbudet liknar de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är en villkorad begränsning av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Mer exakt kan företagets tvingas att lösa in hela beloppet avseende medlemsandelarna (125 000 VE) om det betalade samtliga sina övriga skulder (75 000 VE). Följden är att förbudet mot inlösen inte hindrar företaget att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet antal medlemsandelar eller ett angivet belopp inbetalt kapital. Företaget är endast tillåtet att skjuta upp inlösen tills ett villkor är uppfyllt, det vill säga återbetalningen av övriga skulder. Medlemsandelarna i detta exempel omfattas inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen och klassificeras därför som finansiella skulder.

▼B

IFRIC-TOLKNING 4

Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

BAKGRUND

1. Ett företag kan ingå ett avtal, bestående av en transaktion eller ett antal sammanhängande transaktioner, som inte har ett leasingavtals rättsliga form men som överlåter rätten att använda en tillgång (exempelvis en materiell anläggningstillgång) i utbyte mot en betalning eller en serie av betalningar. Exempel på avtal i vilka ett företag (leverantören) kan överlåta en sådan rätt att använda en tillgång till ett annat företag (köparen), ofta tillsammans med tjänster med anknytning till tillgången, innefattar:

   — outsourcingavtal (exempelvis outsourcing av ett företags databearbetningsfunktioner).

   — avtal inom telekombranschen, i vilka leverantörer av nätverkskapacitet ingår avtal att tillhandahålla köpare med rätten till kapacitet.

   — Så kallade ”take-or-pay”-avtal och liknande avtal, i vilka köparna måste göra angivna betalningar oavsett om de tar emot leverans av avtalade produkter eller tjänster eller ej (exempelvis ett ”take-or-pay”-avtal att förvärva i huvudsak hela en leverantörs kraftproduktion).

2. Denna tolkning innehåller vägledning om fastställande av huruvida sådana avtal är, eller innehåller, leasingavtal som ska redovisas i enlighet med IAS 17. Den innehåller inte vägledning om fastställande av hur ett sådant avtal ska klassificeras enligt den standarden.

3. I vissa avtal är den underliggande tillgång som är föremål för leasingavtalet en del av en större tillgång. Denna tolkning behandlar inte hur ett företag fastställer när en del av en större tillgång i sig är den underliggande tillgången när det gäller tillämpning av IAS 17. Oaktat dettaomfattas avtal i vilka den underliggande tillgången skulle motsvara en beräkningsenhet i antingen IAS 16 eller IAS 38 av denna tolknings tillämpningsområde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M9

4. Denna tolkning är inte tillämplig på avtal som

   a) är, eller innehåller, leasingavtal som undantas från tillämpningsområdet för IAS 17, eller

   b) är offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster inom ramen för IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*.

▼B

FRÅGESTÄLLNINGAR

5. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal enligt definition i IAS 17,

b) när en bedömning eller en ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, ska göras, och

c) om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, hur betalningarna för leasingavtalet ska skiljas från betalningar för andra delar av avtalet.

BESLUT

Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

6. Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal ska baseras på avtalets innebörd och kräver en bedömning av huruvida:

a) avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång eller tillgångar (tillgången), och

b) avtalet överlåter en rätt att använda tillgången.

Avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång

7. Även om en särskild tillgång uttryckligen kan identifieras i ett avtal, omfattas den inte av ett leasingavtal om fullföljandet av avtalet inte är beroende av användandet av den särskilda tillgången. Om exempelvis leverantören är förpliktigad att leverera en angiven kvantitet varor och tjänster och har rätten och förmågan att tillhandahålla dessa varor eller tjänster genom användande av andra tillgångar som inte är angivna i avtalet, är fullföljandet av avtalet inte beroende av den särskilda tillgången och avtalet innehåller inte ett leasingavtal. En garantiförpliktelse som tillåter eller kräver ersättning av samma eller liknande tillgångar när den särskilda tillgången inte fungerar som den ska utesluter inte redovisning som leasingavtal. Dessutom utesluter inte ett avtalsvillkor (villkorat eller annat) som tillåter eller kräver att leverantören ska ersätta andra tillgångar oavsett orsak på eller efter ett angivet datum redovisning som leasingavtal före tidpunkten för ersättning.

8. En tillgång har implicit blivit angiven om, exempelvis, leverantören äger eller leasar endast en tillgång med vilken förpliktelsen ska fullföljas och det inte är ekonomiskt möjligt eller praktiskt genomförbart för leverantören att fullfölja sin förpliktelse genom användande av andra tillgångar.

Avtalet överlåter en rätt att använda tillgången

9. Ett avtal överlåter rätten att använda tillgången om avtalet till köparen (leasetagaren) överlåter rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången. Rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången överlåts om något av följande villkor uppfylls:

a) Köparen har förmågan eller rätten att använda tillgången eller anvisa andra att använda tillgången på ett sätt som köparen bestämmer och samtidigt erhåller eller kontrollerar mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

▼B

b) Köparen har förmågan eller rätten att kontrollera fysisk åtkomst till den underliggande tillgången och samtidigt erhålla eller kontrollera mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

c) Fakta och omständigheter tyder på att det är osannolikt att en eller flera parter förutom köparen kommer att ta mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta som kommer att produceras eller genereras av tillgången under avtalstiden, och det pris som köparen kommer att betala för produktionen vare sig är avtalsenligt fast per enhet av produktionen eller motsvarar aktuellt marknadspris per enhet av produktionen vid tidpunkten för leverans av produktionen.

Bedömning eller ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

10. Bedömningen om huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal ska göras vid avtalets början, som är det tidigare av avtalsdatum och den tidpunkt då parterna har ett åtagande till varandra rörande de viktigaste villkoren i avtalet, baserat på alla fakta och omständigheter.

a) Avtalsvillkoren har förändrats, såvida inte förändringen endast gäller förnyelse eller förlängning av avtalet.

b) Ett villkor om förnyelse av avtalet utnyttjas eller en förlängning avtalas av avtalsparterna, såvida inte villkoret om förnyelse eller förlängningen innefattades i leasingperioden i enlighet med punkt 4 i IAS 17. Ett villkor om förnyelse eller förlängning av avtalet som inte innefattar ändring av något av villkoren i ursprungsavtalet före utgången av löptiden för ursprungsavtalet ska utvärderas i enlighet med punkterna 6–9 endast med avseende på förnyelse- eller förlängningsperioden.

c) Det är en ändring i fastställandet av huruvida fullföljande är beroende av en angiven tillgång.

d) Det är en betydande förändring i tillgången, exempelvis en betydande fysisk förändring av en materiell anläggningstillgång.

11. En ny bedömning av ett avtal ska baseras på fakta och omständigheter per tidpunkten för den nya bedömningen, inklusive avtalets återstående löptid. Förändringar i uppskattningar och bedömningar (exempelvis den uppskattade mängd produktion som ska levereras till köparen eller andra potentiella köpare) skulle inte utlösa en ny bedömning. Om ett avtal får en ny bedömning och det fastställs att det innehåller ett leasingavtal (eller att det inte innehåller ett leasingavtal), ska redovisning som leasingavtal tillämpas (eller upphöra att tillämpas) från

a) i fallet i (a), (c) eller (d) i punkt 10, när förändringen i omständigheter innebär att ny bedömning sker,

b) i fallet (b) i punkt 10, i början av förnyelse- eller förlängningsperioden.

▼B

Skilja betalningar för leasingavtalet från andra betalningar

12. Om ett avtal innehåller ett leasingavtal ska avtalsparterna tillämpa kraven i IAS 17 på avtalets leasingdel, såvida denna del inte är undantagen från de kraven i enlighet med punkt 2 i IAS 17. I enlighet med detta, om ett avtal innehåller ett leasingavtal, ska detta leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–19 i IAS 17. Andra delar i avtalet som inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17 ska redovisas i enlighet med andra standarder.

13. När det gäller tillämpningen av kraven i IAS 17 ska betalningar och annan ersättning som krävs enligt avtalet vid avtalets början eller vid en ny bedömning av avtalet delas upp i dem för leasingavtalet och dem för andra delar baserat på deras relativa verkliga värden. Minimileaseavgifter enligt definition i punkt 4 i IAS 17 innefattar endast betalningar för leasingavtalet (det vill säga rätten att använda tillgången) och exkluderar betalningar för andra delar av avtalet (exempelvis för tjänster och kostnaden för produktion).

14. I vissa fall kommer avskiljandet av betalningar för leasingavtal från betalningar för andra delar i avtalet att kräva att köparen använder en uppskattningsteknik. Exempelvis kan en köpare uppskatta leasingavgifterna genom hänvisning till ett leasingavtal för en jämförbar tillgång som inte innehåller några andra delar, eller genom att uppskatta betalningarna för de andra delarna i avtalet genom hänvisning till jämförbara avtal och sedan dra ifrån dessa betalningar från de sammanlagda betalningarna enligt avtalet.

15. Om en köpare kommer fram till att det är praktiskt ogenomförbart att skilja betalningarna åt på ett tillförlitligt sätt ska köparen:

a) när det gäller ett finansiellt leasingavtal, redovisa en tillgång och en skuld till ett belopp motsvarande det verkliga värdet för den underliggande tillgång som identifierades i punkterna 7 och 8 som föremål för leasingavtalet. Därefter ska skulden minskas i takt med att betalningar görs och en implicit ränta för skulden redovisas genom att använda köparens marginella låneränta ([1]).

b) när det gäller ett operationellt leasingavtal, redovisa alla betalningar enligt avtalet som leasingavgifter för att iaktta upplysningskraven i IAS 17, men

i) lämna separat upplysning om dessa betalningar, skilt från minimileaseavgifter avseende andra avtal som inte innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal, och

ii) ange att de betalningar för vilka upplysning lämnats också innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal i avtalet.

IKRAFTTRÄDANDE

16. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.

([1]) Det vill säga leasetagarens marginella låneränta enligt definition i punkt 4 i IAS 17.

▼B

ÖVERGÅNG

17. IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag använder detta undantag ska det tillämpa punkterna 6–9 i tolkningen på avtal som är befintliga vid ingången av den tidigaste period för vilken jämförande information enligt IFRS presenteras baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna periods början.

▼B

IFRIC-TOLKNING 5

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

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

— IAS 28, *Innehav i intresseföretag*

— IAS 31, *Andelar i joint ventures*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 39, *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering* (efter omarbetning 2003)

— SIC-12, *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen? (enligt omarbetning 2004)*

BAKGRUND

1. Syftet med fonder för nedläggning, återställande samt miljöåterställande åtgärder, nedan kallade ”nedläggningsfonder” eller ”fonder”, är att avskilja tillgångar för att finansiera vissa eller alla kostnader för att lägga ned en anläggning (såsom ett kärnkraftverk) eller viss utrustning (såsom bilar) eller för miljöåterställande åtgärder (såsom att rena förorenat vatten eller återställa mark där gruvdrift bedrivits), tillsammans kallat ”nedläggning”.

2. Tillskott till dessa fonder kan vara frivilliga eller krävas enligt föreskrift eller lag. Fonderna kan ha en av följande strukturer

   a) fonder som inrättas av en enda tillskottsgivare för att finansiera de egna nedläggningsförpliktelserna, oavsett om de gäller en viss plats eller ett antal geografiskt spridda platser.

   b) fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser, när tillskottsgivare har rätt till ersättning för nedläggningskostnader motsvarande deras tillskott plus faktisk avkastning på dessa tillskott minus deras andel av kostnaderna för att administrera fonden. Tillskottsgivare kan ha en förpliktelse att betala ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

   c) fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser när den föreskrivna tillskottsnivån baseras på aktuell aktivitet hos en tillskottsgivare och den ersättning som erhålls av denna tillskottsgivare baseras på tidigare aktiviteter. I sådana fall förekommer en potentiell felmatchning mellan storleken på de tillskott som tillskottsgivaren har betalat in (baserat på aktuell aktivitet) och det värde som går att realisera från fonden (baserat på tidigare aktivitet).

3. Sådana fonder har i allmänhet följande egenskaper

   a) fonden administreras separat av oberoende förvaltare.

▼B

b) företagen (tillskottsgivarna) gör tillskott till fonden, som investeras i tillgångar som kan innefatta både skuld- och egetkapitalinstrument, och som är tillgängliga som hjälp för att betala tillskottsgivarnas nedläggningskostnader. Förvaltarna bestämmer hur tillskotten investeras, inom de ramar som är fastställda i fondens förvaltningsdokument och eventuell tillämplig lagstiftning eller andra föreskrifter.

c) tillskottsgivare behåller förpliktelsen att betala nedläggningskostnader. Tillskottsgivare kan emellertid erhålla ersättning för nedläggningskostnader från fonden upp till det lägre beloppet av de uppkomna nedläggningskostnaderna och tillskottsgivarens andel av fondens tillgångar.

d) tillskottsgivare kan ha begränsad eller ingen åtkomst till överskott av tillgångar i fonden utöver dem som används för att betala ersättningsbara nedläggningskostnader.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning tillämpas på redovisning i de finansiella rapporterna för en tillskottsgivare när det gäller intressen som uppkommer på grund av nedläggningsfonder som har båda följande egenskaper

a) tillgångarna administreras separat (antingen genom att de innehas av en separat juridisk person eller som åtskilda tillgångar i ett annat företag), och

b) en tillskottsgivares rätt att få åtkomst till tillgångarna är begränsad.

5. En kvarstående rätt i en fond som går utöver rätten till ersättning, såsom en avtalad rätt till utdelning när alla nedläggningsåtgärder är fullföljda eller vid avveckling av fonden, kan vara ett egetkapitalinstrument som faller inom tillämpningsområdet för IAS 39 och omfattas inte av tillämpningsområdet för denna tolkning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

6. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) hur ska en tillskottsgivare redovisa sitt intresse i en fond?

b) hur en förpliktelse ska redovisas när en tillskottsgivare är skyldig att betala in ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

BESLUT

Redovisning av intressen i en fond

7. Tillskottsgivaren ska redovisa sin förpliktelse att betala nedläggningskostnader som en skuld och redovisa intresset i fonden separat såvida inte tillskottsgivaren slipper betala nedläggningskostnader även om fonden underlåter att betala.

8. Tillskottsgivaren ska fastställa huruvida det har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden genom hänvisning till IAS 27, IAS 28, IAS 31 och SIC-12. Om det har det ska tillskottsgivaren redovisa sitt intresse i fonden i enlighet med dessa standarder.

▼B

9. Om en tillskottsgivare inte har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden, ska tillskottsgivarens redovisa rätten att erhålla ersättning från fonden som en ersättning i enlighet med IAS 37. Denna ersättning ska värderas till det lägre av

a) det belopp avseende nedläggningsförpliktelsen som redovisas, och

b) tillskottsgivarens andel av det verkliga värdet på de nettotillgångar i fonden som är hänförliga till tillskottsgivare.

Förändringar i redovisat värde för rätten att erhålla ersättning som inte beror på avgifter till och betalningar från fonden ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ den period då dessa förändringar inträffar.

Redovisning av förpliktelser att göra ytterligare tillskott

10. När en tillskottsgivare har en förpliktelse att göra potentiella ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs eller om värdet på de tillgångar som fonden innehar minskar i en sådan omfattning att de inte räcker till för att fullgöra fondens ersättningsskyldighet, är denna förpliktelse en eventualförpliktelse som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37. Tillskottsgivaren ska endast redovisa en skuld om det är sannolikt att ytterligare tillskott kommer att göras.

Upplysningar

11. En tillskottsgivare ska lämna upplysning om karaktären på sitt intresse i en fond och alla begränsningar vad gäller åtkomst till tillgångarna i fonden.

12. När en tillskottsgivare har en potentiell förpliktelse att göra ytterligare tillskott som inte redovisas som en skuld (se punkt 10) ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 86 i IAS 37.

13. När en tillskottsgivare redovisar sitt intresse i fonden i enlighet med punkt 9 ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 85 (c) i IAS 37.

IKRAFTTRÄDANDE

14. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsårsom börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2006, ska det upplysa om detta.

ÖVERGÅNG

15. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8.

▼B

IFRIC-TOLKNING 6

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

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

BAKGRUND

1. I punkt 17 i IAS 37 anges det att en förpliktande händelse är en inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse som företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera.

2. I punkt 19 i IAS 37 anges det vidare att det bara är ”förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande” som redovisas som avsättningar.

3. EU:s direktiv om avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter (nedan ”avfallet”, eller förordningens benämning ”WEEE” – Waste Electrical and Electronic Equipment) reglerar insamling, behandling, återvinning och miljövänligt bortskaffande av sådant avfall. Direktivets bestämmelser har givit upphov till vissa frågor om när förpliktelsen att på lämpligt sätt omhänderta WEEE ska redovisas. I direktivet görs skillnad mellan ”nytt avfall” och ”historiskt avfall”, och mellan avfall från privathushåll och avfall från andra källor än privathushåll. Med nytt avfall menas avfall från produkter som sålts den 13 augusti 2005 eller senare. All utrustning för privathushåll som sålts före det datumet anses således ge upphov till historiskt avfall i direktivets mening.

4. Enligt direktivet ska kostanden för att hantera avfall från utrustning för privathushåll bäras av tillverkare av sådan utrustning som varit etablerade på den aktuella marknaden under en viss period som ska fastställas enligt den berörda medlemsstatens lagstiftning (referensperioden). Direktivet kräver också att medlemsstaterna inför system för att dela kostnaderna proportionellt mellan tillverkarna, det vill säga i proportion till deras respektive marknadsandel för respektive typ av utrustning.

5. Vissa av de termer som används i denna tolkning, såsom ”marknadsandel” och ”referensperiod” kan definieras på vitt skilda sätt beroende på medlemsstat. ”Referensperioden” kan exempelvis ibland vara ett år, i andra fall en månad. Likaså kan mätningen av marknadsandelar och modellerna för hur företagens förpliktelser ska beräknas variera mellan olika medlemsstater. Alla dessa variationer gäller dock endast hur förpliktelsen ska mätas och beräknas, vilket inte faller inom ramen för denna tolkning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

6. Denna tolkning ger vägledning om hur förpliktelser som är kopplade till hantering av ”historiskt avfall” från utrustning för privathushåll enligt EU:s direktiv om WEEE bör redovisas i tillverkarnas finansiella rapporter.

▼B

7. Tolkningen berör således varken nytt avfall eller historiskt avfall som kommer från andra källor än privathushåll, eftersom de förpliktelser som är förknippade med hanteringen av sådant avfall framgår tillräckligt klart av IAS 37. Om emellertid nytt avfall från privathushåll i nationell lagstiftning behandlas på ett liknande sätt som historiskt avfall från samma källa ska principerna i denna tolkning tillämpas genom hänvisning till rangordningen i punkt 10–12 i IAS 8. Rangordningen i IAS 8 är också relevant för andra bestämmelser som innebär förpliktelser som liknar den kostnadsfördelningsmodell som fastställs i det aktuella EU-direktivet.

FRÅGESTÄLLNING

8. IFRIC har ombetts att – i fråga om hanteringen av WEEE – avgöra vad som är den förpliktande händelse som ska ligga till grund för redovisning av en avsättning för avfallshantering enligt punkt 14 (a) i IAS 37:

— Tillverkningen eller försäljningen av den utrustning för privathushåll som givit upphov till avfallet?

— Deltagande på den aktuella marknaden under referensperioden?

— Den tidpunkt eller period då kostnaden för avfallshanteringen uppkommer?

BESLUT

9. Den förpliktande händelsen enligt punkt 14 (a) i IAS 37 ska vara deltagandet på den aktuella marknaden under referensperioden. Således uppstår inte en förpliktelse som är kopplad till hantering av historiskt avfall från privata hushåll när produkten tillverkas eller säljs. Eftersom förpliktelsen i fråga om avfall från sådan utrustning är kopplad till företagets marknadsdeltagande under referensperioden och inte till den tidpunkt då varorna tillverkas eller säljs eller då avfallet hanteras föreligger det alltså ingen förpliktelse om inte en viss marknadsandel uppmäts för referensperioden. Frågan om när den förpliktande händelsen äger rum kan också vara oberoende av under vilken period avfallet i praktiken hanteras och när kostnaderna för detta uppstår.

IKRAFTTRÄDANDE

10. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 december 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 december 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNG

11. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

IFRIC-TOLKNING 7

Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer

REFERENSER

— IAS 12, *Inkomstskatter*

— IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*

BAKGRUND

1. Denna tolkning innehåller vägledning om hur kraven i IAS 29 ska tillämpas under en rapporteringsperiod då ett företag konstaterar ([1]) att ekonomin vars valuta företaget använder som funktionell valuta har drabbats av höginflation, om ekonomin inte hade höginflation under perioden före, och företaget därför måste inflationsjustera sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29.

FRÅGESTÄLLNINGAR

2. De frågor som behandlas i denna tolkning är följande:

   a) Hur ska kravet ”… uttryckas i den ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten” i punkt 8 i IAS 29 tolkas när ett företag tillämpar standarden?

   b) Hur ska ett företag redovisa ingående uppskjutna skatter i sina inflationsjusterade finansiella rapporter?

BESLUT

3. Under den rapporteringsperiod då ett företag konstaterar att ekonomin för den funktionella valutan har drabbats av höginflation, som inte kännetecknandes av höginflation under den föregående perioden, ska företaget tillämpa kraven i IAS 29 som om ekonomin alltid hade varit en höginflationsekonomi. När det gäller icke-monetära poster som är värderade till anskaffningsvärde ska företagets ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ därför inflationsjusteras i början av den tidigaste perioden som redovisas i de finansiella rapporterna, för att återspegla inflationseffekten från anskaffningstidpunkten för tillgångarna och från det datum skulderna uppstod eller övertogs till ►**M5** rapportperiodens slut ◄. När det gäller icke-monetära poster i ►**M5** ingångsrapporten över finansiell ställning ◄ som uttrycks i andra belopp än de som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den tidpunkt då skulderna uppkom, ska inflationsjusteringen i stället återspegla effekten av inflationen från de datum då dessa belopp fastställdes fram till rapporteringsperiodens sista balansdag.

4. Per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ redovisas och värderas uppskjutna skatter i enlighet med IAS 12. Beloppen för uppskjutna skatter i rapporteringsperiodens ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ ska emellertid redovisas på följande sätt:

   a) Företagen omvärderar de uppskjutna skatterna i enlighet med IAS 12 efter inflationsjusteringen av de icke-monetära posternas nominella redovisade värden i rapporteringsperiodens ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ genom att tillämpa den ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten.

([1]) Konstaterandet av höginflation bygger på företagets bedömning av kriteriet i punkt 3 i IAS 29.

▼B

b) De uppskjutna skatterna som har omvärderats enligt (a) inflationsjusteras för förändringen av värdeenheten mellan datum för rapporteringsperiodens ►M5 ingångsrapport över finansiell ställning ◄ och ►M5 rapportperiodens slut ◄.

Företaget ska tillämpa den metod som anges under (a) och (b) för att inflationsjustera de uppskjutna skatterna i ►M5 ingångsrapporten över den finansiella ställningen ◄ för alla jämförelseperioder som redovisas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den rapporteringsperiod under vilken företaget tillämpar IAS 29.

5. Efter det att ett företag har inflationsjusterat sina finansiella rapporter ska alla motsvarande siffror i de finansiella rapporterna för en efterföljande rapporteringsperiod, vilket innefattar uppskjutna skatter, inflationsjusteras genom att förändringen i den gällande värdeenheten för denna efterföljande rapporteringsperiod endast tillämpas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den föregående perioden.

IKRAFTTRÄDANDE

6. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 mars 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning i finansiella rapporter avseende en period som börjar före den 1 mars 2006 ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M23

_____

▼B

IFRIC-TOLKNING 9

Ny bedömning av inbäddade derivat

REFERENSER

— IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

— IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*

— IFRS 3, *Rörelseförvärv*

BAKGRUND

1. I IAS 39 punkt 10 beskrivs ett inbäddat derivat som ”en del av ett sammansatt finansiellt instrument som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett derivat, vilket innebär att vissa av det sammansatta instrumentets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivat”.

2. Enligt IAS 39 punkt 11 ska ett inbäddat derivat avskiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat om följande villkor är uppfyllda:

   a) Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker,

   b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivat, och

   c) det sammansatta instrumentet inte värderas till verkligt värde där förändringar i verkligt värde redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ (det vill säga att ett derivat som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderat till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ avskiljs inte).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Med beaktande av punkterna 4 och 5 nedan, gäller denna tolkning för alla inbäddade derivat inom tillämpningsområdet för IAS 39.

4. Denna tolkning tar inte ställning till frågor om omvärderingsfrågor som uppkommer till följd av en ny bedömning av inbäddade derivat.

▼M22

5. Denna tolkning tillämpas inte på inbäddade derivat i kontrakt som förvärvats

   a) i ett rörelseförvärv (enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv* enligt omarbetning 2008)

   b) i ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivning i punkt B1–B4 i IFRS 3 (omarbetad 2008)

   c) vid bildandet av en joint venture enligt definition i IAS 31 *Andelar i joint ventures*

   eller den möjliga nya bedömningen av dem per förvärvstidpunkten. ([1])

([1]) IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) behandlar förvärvet av kontrakt med inbäddade derivat i ett rörelseförvärv.

▼B

FRÅGESTÄLLNINGAR

6. Enligt IAS 39 ska ett företag när det först blir avtalspart, bedöma om kontraktet innehåller eventuella inbäddade derivat som ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som derivat enligt standarden. Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

a) Ska enligt IAS 39 en sådan bedömning endast göras när företaget första gången blir avtalspart, eller bör bedömningen löpande övervägas under hela kontraktets löptid?

b) Ska ett företag som tillämpar IFRS för första gången göra sin bedömning på grundval av de villkor som gällde när företaget för första gången ingick kontraktet, eller på grundval av de villkor som gällde när företaget tillämpade IFRS för första gången

BESLUT

▼M20

7. Ett företag ska bedöma om ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat när företaget först blir avtalspart. Efterföljande ny bedömning är förbjuden, såvida det inte sker antingen (a) en ändring i kontraktsvillkoren som i betydande grad ändrar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt kontraktet, eller (b) en omklassificering av en finansiell tillgång från kategorin som värderas till verkligt värde via resultatet, i vilka fall en ny bedömning krävs. Ett företag avgör huruvida en förändring i kassaflödena är betydande genom att beakta i vilken omfattning de förväntade framtida kassaflöden som är förknippade med det inbäddade derivatet, värdkontraktet eller båda har ändrats och om ändringen är betydande i förhållande till de tidigare förväntade kassaflödena enligt kontraktet.

7A. Bedömningen av om huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat vid omklassificering av en finansiell tillgång från kategorin som värderas till verkligt värde via resultatet enligt punkt 7 ska göras med hänsyn till de omständigheter som förelåg vid det senare datumet av

(a) när företaget först blev avtalspart, och

(b) en ändring i kontraktsvillkoren som i betydande grad ändrar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt kontraktet.

Vid denna bedömning ska punkt 11 (c) i IAS 39 inte tillämpas (dvs. det sammansatta kontraktet ska behandlas som om det inte hade värderats till verkligt värde med förändringarna i verkligt värde redovisade i resultatet). Om ett företag inte kan göra denna bedömning ska det sammansatta kontraktet kvarstå som i sin helhet klassificerat som värderat till verkligt värde via resultatet.

▼B

8. Ett företag som tillämpar IFRS för första gången ska bedöma huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som derivat i enlighet med de villkor som gällde på den senare av antingen det datum då företaget ingick kontraktet och det datum då en ny bedömning krävs i enlighet med punkt 7.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

9. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 juni 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 juni 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. Tolkningen ska tillämpas med retroaktiv verkan.

▼M20

10. *Inbäddade derivat* (ändringar i IFRIC 9 och IAS 39) som utfärdades i mars 2009 innebar ändringar av punkt 7 och att punkt 7A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som slutar den 30 juni 2009 eller senare.

▼M22

11. Punkt 5 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska det tillämpa ändringen även för denna tidigare period och upplysa om detta.

▼B

IFRIC-TOLKNING 10

Delårsrapportering och nedskrivningar

REFERENSER

— IAS 34, *Delårsrapportering*

— IAS 36, *Nedskrivningar*

— IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

BAKGRUND

1. Ett företag ska vid ►M5 varje rapportperiods slut ◄ bedöma om det föreligger ett behov av att skriva ned värdet på goodwill, och per ►M5 varje rapportperiods slut ◄ bedöma behovet av att skriva ned värdet på investeringar i egenkapitalinstrument och i finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde och, om så krävs, redovisa en nedskrivning av värdet per det datumet i enlighet med IAS 36 och IAS 39. Vid ►M5 en efterföljande rapportdags slut ◄ kan emellertid förhållandena ha förändrats i så hög grad att nedskrivningen av värdet skulle ha varit lägre eller helt hade kunnat undvikas om bedömningen av nedskrivningsbehovet hade gjorts först vid det tillfället. Tolkningen ger vägledning om huruvida sådana nedskrivningar någonsin kan återföras.

2. Tolkningen behandlar hur kraven i IAS 34 och redovisningen av nedskrivning av goodwill i IAS 36 samt nedskrivning av vissa finansiella tillgångar i IAS 39 påverkar varandra, samt effekten av denna ömsesidiga påverkan på efterföljande delårsrapporter och årsredovisningar.

FRÅGESTÄLLNING

3. Enligt punkt 28 i IAS 34 ska ett företag tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. I den standarden anges också: ”Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras en gång om året.”

4. I IAS 36 punkt 124 anges: ”En nedskrivning av värdet på goodwill ska inte återföras i en efterföljande period.”

5. I IAS 39 punkt 69 anges: ”Nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för en investering i ett egenkapitalinstrument som är klassificerat som finansiell tillgång som kan säljas ska inte återföras via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.”

6. I IAS 39 punkt 66 anges att nedskrivningar av finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde (såsom nedskrivning av ett onoterat egenkapitalinstrument som inte redovisas till verkligt värde eftersom dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt) inte ska återföras.

▼B

7. Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

Bör ett företag återföra nedskrivningar som redovisas i en delårsperiod avseende goodwill och investeringar i egenkapitalinstrument och i finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde om en nedskrivning hade redovisats, eller om en mindre nedskrivning hade redovisats, i det fall bedömningen av nedskrivningsbehovet endast hade gjorts vid en ►M5 efterföljande rapportperiods slut ◄?

BESLUT

8. Ett företag ska inte återföra en nedskrivning som har redovisats i en tidigare delårsperiod med avseende på goodwill eller en investering i antingen ett egenkapitalinstrument eller en finansiell tillgång som redovisas till anskaffningsvärde,

9. Ett företag ska inte tillämpa denna slutsats analogt på andra områden där det kan finnas en potentiell konflikt mellan IAS 34 och andra standarder.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

10. Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 november 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 november 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. Ett företag ska hädanefter tillämpa tolkningen på goodwill från den dag då företaget för första gången tillämpade IAS 36. Företaget ska tillämpa tolkningen framåtriktat på investeringar i egenkapitalinstrument eller i finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde från den dag då företaget för första gången tillämpade värderingskriterierna i IAS 39.

▼M23

▼M9

IFRIC TOLKNING 12

Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*

— IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel*

— IAS 11 *Entreprenadavtal*

— IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 17 *Leasingavtal*

— IAS 18 *Intäkter*

— IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

— IAS 23 *Lånekostnader*

— IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*

— IAS 36 *Nedskrivningar*

— IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 38 *Immateriella tillgångar*

— IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

— IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*

— SIC-29 *Upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

BAKGRUND

1 I många länder har infrastrukturen för offentliga tjänster—t.ex. vägar, broar, tunnlar, fängelser, sjukhus, flygplatser, vattendistributionsanläggningar, energi- och telenät—av tradition byggts, förvaltats och underhållits av den offentliga sektorn och finansierats genom offentliga budgetanslag.

2 I vissa länder har regeringen infört bestämmelser om tjänsteavtal för att få den privata sektorn att delta i utvecklingen, finansieringen, driften och underhållet av sådan infrastruktur. Infrastrukturen kan finnas redan, eller anläggas under avtalsperioden. Ett avtalsförhållande inom ramen för denna tolkning omfattar normalt ett företag inom den privata sektorn (en operatör) som anlägger eller uppgraderar den infrastruktur som används för den offentliga tjänsten (t.ex. genom en kapacitetsökning) och förvaltar och underhåller denna infrastruktur under en bestämd tid. Operatören får betalt för sina tjänster under avtalsperioden. Förhållandet regleras av ett avtal i vilket prestandakrav, mekanismer för prisjustering och regler om skiljedomsförfarande fastställs. Sådana förhållanden beskrivs ofta som BOT-avtal (build-operate-transfer=bygga-förvalta-avyttra), ROT-avtal (rehabilitate-operate-transfer=upprusta-förvalta-avyttra) eller PTP-avtal (public-to-private=offentlig-till-privat) om ekonomiska eller samhälleliga tjänster.

▼M9

3 Ett inslag i dessa tjänsteavtal är att operatörens åtagande har karaktären av en offentlig tjänst. Enligt den offentliga politiken ska de tjänster som hör till infrastrukturen tillhandahållas allmänheten oavsett vem det är som förvaltar tjänsterna. Operatören är enligt tjänsteavtalet skyldig att tillhandahålla tjänsterna till allmänheten på en offentlig enhets vägnar. Andra gemensamma inslag är att

a) den part som tilldelar tjänsteavtalet (överlåtaren) är en offentlig enhet, inklusive regeringsorgan, eller ett företag inom den privata sektorn på vilket ansvaret för tjänsten har överlåtits,

b) operatören ansvarar för åtminstone en del av förvaltningen av infrastrukturen och tillhörande tjänster och inte bara fungerar som ombud för överlåtaren,

c) de utgångspriser som ska uppbäras av operatören fastställts i avtalet, där även prisrevideringarna under avtalsperioden regleras,

d) operatören är skyldig att överlämna infrastrukturen till överlåtaren i angivet skick vid avtalsperiodens utgång, mot en liten eller helt utan tilläggsersättning, oavsett vilken part som inledningsvis finansierade den.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning ger vägledning om operatörernas redovisning för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster

5 Denna tolkning gäller för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster om

a) överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris, och

b) överlåtaren—genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat—kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.

6 Infrastruktur som används inom ramen för ett offentlig-till-privat avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster under hela sin livslängd (whole of life assets) omfattas av denna tolkning om villkoren i punkt 5 a uppfylls. Punkterna AG1–AG8 ger vägledning för att fastställa om, och i vilken utsträckning, offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster omfattas av denna tolkning.

7 Detta tolkning gäller både för

a) infrastruktur som operatören anlägger eller förvärvar från en tredje part för tjänsteavtalet, och

b) befintlig infrastruktur som överlåtaren ger operatören tillgång till för tjänsteavtalet.

▼M9

8 I denna tolkning specificeras inte redovisning för infrastruktur som operatören innehade och tog upp som materiella anläggningstillgångar innan tjänsteavtalet slöts. Kraven på borttagande från balansräkningen i IFRS:er (enligt IAS 16) gäller för sådan infrastruktur.

9 I denna tolkning specificeras inte överlåtarnas redovisning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

10 I denna tolkning fastställs de allmänna principerna vid redovisning och värdering av förpliktelser och tillhörande rättigheter i avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster. Kraven på att lämna upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster finns i SIC-29 *Upplysningar om koncessioner för samhällsservice*. Följande frågor behandlas i denna tolkning:

a) Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen.

b) Redovisning och värdering av avtalsersättning.

c) Entreprenad- eller uppgraderingstjänster.

d) Förvaltningstjänster.

e) Lånekostnader.

f) Senare behandling i redovisningen av en finansiell tillgång och en immateriell tillgång.

g) Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören.

BESLUT

Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen

11 Infrastruktur som omfattas av denna tolkning ska inte redovisas som operatörens materiella anläggningstillgångar eftersom tjänsteavtalet inte överlåter rätten att kontrollera användandet av infrastrukturen för offentliga tjänster på operatören. Operatören har tillgång till infrastrukturen för att tillhandahålla den offentliga tjänsten på överlåtarens vägnar enligt de villkor som anges i avtalet.

Redovisning och värdering av avtalsersättning

12 Enligt avtalsvillkoren inom ramen för denna tolkning fungerar operatören som tjänsteleverantör. Operatören anlägger eller uppgraderar infrastruktur (entreprenad- eller uppgraderingstjänster) som används för en offentlig tjänst och förvaltar och underhåller den infrastrukturen (förvaltningstjänster) under en bestämd tid.

▼M9

13 Operatören ska redovisa och mäta intäkten för de tjänster som utförs enligt IAS 11 och 18. Om operatören utför flera tjänster (dvs. entreprenad- eller uppgraderingstjänster och förvaltningstjänster) inom ramen för ett enda kontrakt eller avtal, ska det verkliga värdet av ersättningen som erhållits eller kommer att erhållas fördelas med utgångspunkt från de relativa verkliga värdena av de levererade tjänsterna, om beloppen är särskiljbara. Ersättningens art är avgörande för dess senare behandling i redovisningen. Den senare redovisningen av ersättning som erhållits som en finansiell tillgång och som en immateriell tillgång beskrivs närmare i punkterna 23–26 nedan.

Entreprenad- eller uppgraderingstjänster

14 Operatören ska redovisa intäkter och kostnader för entreprenad- eller uppgraderingstjänster enligt IAS 11.

Ersättning från överlåtaren till operatören

15 Om operatören utför entreprenad- eller uppgraderingstjänster ska den ersättning som operatören erhållit eller kommer att erhålla redovisas till verkligt värde. Ersättningen kan vara rätten till

a) en finansiell tillgång, eller

b) en immateriell tillgång.

16 Operatören ska redovisa en finansiell tillgång i den mån som denne har en ovillkorad avtalsenlig rätt att erhålla likvida medel eller en annan finansiell tillgång från överlåtaren av entreprenadtjänsterna eller på dennes uppdrag; överlåtaren har mycket liten eller ingen handlingsfrihet när det gäller att undgå betalning, vanligtvis på grund av att avtalet är verkställbart av domstol. Operatören har ovillkorad rätt att erhålla likvida medel om överlåtaren enligt avtalet garanterar att till operatören betala a) fastställda eller fastställbara belopp, eller b) det eventuella underskottet mellan de belopp som erhållits från den offentliga tjänstens användare och fastställda eller fastställbara belopp, även om betalningen är beroende av att operatören säkerställer att infrastrukturen uppfyller angivna kvalitets- och effektivitetskrav.

17 Operatören ska redovisa en immateriell tillgång i den utsträckning som denne erhåller rätt (tillstånd) att debitera den offentliga tjänstens användare. Rätt att debitera den offentliga tjänstens användare är inte en ovillkorad rätt att erhålla likvida medel eftersom beloppen är beroende av i vilken utsträckning allmänheten använder tjänsten.

18 Om operatören får betalt för entreprenadtjänsterna delvis genom en finansiell tillgång och delvis genom en immateriell tillgång måste varje del av operatörens ersättning redovisas separat. Den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas för båda delarna ska första gången redovisas till det verkliga värdet av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas.

19 Det typ av ersättning som överlåtaren ger operatören ska fastställas utifrån avtalsvillkoren och, i förekommande fall, relevant avtalsrätt.

▼M9

Förvaltningstjänster

20 Operatören ska redovisa intäkter och kostnader för förvaltningstjänster enligt IAS 18.

Avtalsenliga skyldigheter att återställa infrastrukturen till fastställd användbarhetsnivå

21 Operatören kan som villkor för att erhålla sitt tillstånd vara tvungen att uppfylla avtalsenliga skyldigheter som a) att bibehålla infrastrukturen på en fastställd användbarhetsnivå, eller b) att återställa infrastrukturen till fastställt skick innan den överlämnas till överlåtaren då tjänsteavtalet har gått ut. Dessa avtalsenliga skyldigheter att underhålla eller återställa infrastrukturen, med undantag för eventuella uppgraderingsdelar (se punkt 14), ska redovisas och värderas enligt IAS 37, dvs. till den bästa möjliga uppskattningen av den utgift som behövs för att reglera den nuvarande skyldigheten på balansdagen.

Lånekostnader som operatören ådragit sig

22 Enligt IAS 23 ska lånekostnaderna för avtalet redovisas som kostnad för den period då de uppstår såvida inte operatören har avtalsenlig rätt att erhålla en immateriell tillgång (rätt att debitera den offentliga tjänstens användare). I detta fall ska lånekostnaderna för avtalet inräknas i anskaffningsvärdet under avtalets anläggningsfas i enlighet med den standarden.

Finansiell tillgång

23 IAS 32 och 39 samt IFRS 7 gäller för den finansiella tillgång som redovisas enligt punkterna 16 och 18.

24 Fordran på överlåtaren eller på dennes uppdrag redovisas enligt IAS 39 som

a) ett lån eller en fordran,

b) en finansiell tillgång som kan säljas, eller

c) om den definieras så vid det första redovisningstillfället, en finansiell tillgång värderad till verkligt värde via resultaträkningen, om villkoren för den klassificeringen är uppfyllda.

25 Om fordran på överlåtaren redovisas antingen som ett lån eller en fordran eller som en finansiell tillgång som kan säljas, krävs det enligt IAS 39 att ränta beräknad enligt effektivräntemetoden ska redovisas i resultaträkningen.

Immateriell tillgång

26 IAS 38 gäller för den immateriella tillgång som redovisas enligt punkterna 17 och 18. I punkterna 45–47 i IAS 38 ges vägledning för värdering av immateriella tillgångar som förvärvats genom en eller flera icke-monetära tillgångar eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar.

▼M9

Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören

27 Enligt punkt 11 redovisas infrastruktur som överlåtaren har gett operatören tillgång till för tjänsteavtalet inte som operatörens materiella anläggningstillgångar. Överlåtaren kan också förse operatören med annat, som denne kan behålla eller behandla som han vill. Om sådana tillgångar utgör en del av den ersättning som överlåtaren ska betala för tjänsterna är de inte statliga bidrag enligt definitionen i IAS 20. De redovisas som operatörens tillgångar, värderade till verkligt värde vid det första redovisningstillfället. Operatören ska redovisa en skuld avseende icke utförda tjänster som denne åtagit sig i utbyte mot tillgångarna.

IKRAFTTRÄDANDE

28 Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2008 ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

29 Om inte annat sägs i punkt 30 redovisas byten av redovisningsprinciper enligt IAS 8, dvs. retroaktivt.

30 Om det för ett visst tjänsteavtal är praktiskt ogenomförbart för en operatör att tillämpa denna tolkning retroaktivt ska denne, i början av den tidigast redovisade perioden,

a) redovisa de finansiella och immateriella tillgångar som förelåg i början av den tidigast redovisade perioden,

b) använda de tidigare redovisade värdena för dessa finansiella och immateriella tillgångar (oavsett hur de har klassificerats tidigare) som deras redovisade värden vid denna tidpunkt, och

c) pröva om de redovisade finansiella och immateriella tillgångarna vid den tidpunkten understiger återvinningsvärdet, såvida detta inte är ogenomförbart, varvid man ska pröva om värdena understiger återvinningsvärdet vid början av den aktuella perioden.

Bilaga A

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

Tolkningen och dess bilaga utgör en helhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE (punkt 5)

AG1 I punkt 5 i denna tolkning fastställs att infrastruktur omfattas av tolkningens tillämpningsområde då följande villkor gäller:

a) Överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris, och

▼M9

b) överlåtaren—genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat—kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.

AG2 Den kontroll eller reglering som avses i villkor a) kan ske genom avtal eller på annat sätt (t.ex. genom ett tillsynsorgan), och omfattar förhållanden under vilka överlåtaren köper all produktion liksom förhållanden då en del eller all produktion köps av andra användare. Vid tillämpningen av detta villkor ska överlåtaren och eventuella närstående parter beaktas tillsammans. Om överlåtaren är en enhet i den offentliga sektorn ska den offentliga sektorn som helhet, tillsammans med eventuella tillsynsorgan som agerar i allmänhetens intresse, anses som överlåtaren närstående i denna tolkning.

AG3 Med avseende på villkor a behöver överlåtaren inte ha fullständig kontroll över priset: det räcker med att priset regleras genom överlåtaren, avtalet eller tillsynsorganet, exempelvis med ett taxetak. Villkoret ska dock tillämpas på avtalets innehåll. Icke väsentliga inslag, t. ex. ett tak som endast gäller i ensliga lägen, ska lämnas utan avseende. Om däremot avsikten med ett avtal t.ex. är att ge operatören frihet att sätta priser, men eventuella övervinster återgår till överlåtaren, utjämnas operatörens avkastning och priselementet i kontrollprovet uppfylls.

AG4 I villkor b bör överlåtarens kontroll över ett eventuellt betydande restvärde både begränsa operatörens faktiska möjlighet att sälja eller pantsätta infrastrukturen och ge överlåtaren fortsatt nyttjanderätt under hela avtalsperioden. Infrastrukturens restvärde är det beräknade aktuella värdet av infrastrukturen som om den redan var i den ålder och det skick som förväntades vid utgången av avtalsperioden.

AG5 Man bör skilja mellan kontroll och förvaltning. Om överlåtaren behåller både den grad av kontroll som beskrivs i punkt 5 a och ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen förvaltar operatören endast infrastrukturen för överlåtarens räkning—även om operatören i många fall kan ha stor handlingsfrihet i sin förvaltning.

AG6 I villkoren a och b tillsammans fastställs när infrastrukturen, inklusive nödvändiga utbyten (se punkt 21), kontrolleras av överlåtaren under hela dess ekonomiska livslängd. Om operatören t.ex. måste byta ut en del av infrastrukturen under avtalsperioden (t.ex. en vägs ytskikt eller taket på ett hus) ska den infrastrukturen betraktas som en helhet. Villkor b uppfylls alltså för hela infrastrukturen, inklusive den utbytta delen, om överlåtaren kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde vid det slutliga utbytet av den delen.

AG7 Användningen av infrastruktur regleras ibland delvis enligt beskrivningen i punkt 5 a och delvis är den oreglerad. Detta kan dock utformas bl.a. på följande sätt:

▼M9

a) All infrastruktur som kan skiljas åt fysiskt och användas separat och som motsvarar definitionen på en kassagenererande enhet enligt IAS 36 ska analyseras separat om den används enbart för oreglerade ändamål. Detta kan t.ex. gälla för en privat del av ett sjukhus där överlåtaren använder resten av sjukhuset för offentlig vård.

b) Då rena sidoverksamheter (t.ex. en sjukhusbutik) är oreglerade ska kontrollproven tillämpas som om dessa tjänster inte existerar, eftersom förekomsten av sidoverksamheter, i fall där överlåtaren kontrollerar tjänsterna enligt beskrivningen i punkt 5, inte påverkar överlåtarens kontroll av infrastrukturen.

AG8 Operatören kan ha rätt att använda den åtskiljbara infrastrukturen enligt AG7 a, eller de inrättningar som används för tillhandahållande av oreglerade sidotjänster enligt AG7 b. I båda fallen kan i verkligheten överlåtaren hyra ut till operatören; om så är fallet ska detta redovisas enligt IAS 17.

▼M3

IFRIC-TOLKNING 13

Kundlojalitetsprogram

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 18, *Intäkter*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

BAKGRUND

1 Kundlojalitetsprogram används av företag för att ge kunder incitament att köpa företagens varor eller tjänster. Om en kund köper varor eller tjänster tilldelar företaget kunden bonuspoäng (kallas ofta bara ”poäng”). Kunden kan lösa in bonuspoängen mot premier i form av gratis eller rabatterade varor eller tjänster.

2 Programmen fungerar på olika sätt. Kunder kan behöva spara till ett angivet lägsta antal bonuspoäng eller till ett lägsta värde för bonuspoängen innan de kan lösa in dem. Bonuspoäng kan vara kopplade till enskilda köp eller grupp av köp, eller till fortsatta inköp under en angiven period. Företaget kan driva kundlojalitetsprogrammet självt eller delta i ett program som drivs av en tredje part. Den erbjudna bonusen kan innefatta varor eller tjänster som levereras av företaget självt och/eller rättigheter att begära varor eller tjänster av en tredje part.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3 Denna tolkning tillämpas på kundbonuspoäng som

a) ett företag tilldelar sina kunder som del av en försäljningstransaktion, det vill säga försäljning av varor, utförande av tjänster eller en kunds användande av företagstillgångar, och

b) som, efter att ytterligare kvalificeringsvillkor har uppfyllts, kunderna i framtiden kan lösa in mot gratis eller rabatterade varor eller tjänster.

Tolkningen behandlar redovisning av ett företag som tilldelar bonuspoäng till sina kunder.

FRÅGESTÄLLNINGAR

4 De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) huruvida företagets förpliktelse att tillhandahålla gratis eller rabatterade varor eller tjänster (”bonus”) i framtiden skall redovisas och beräknas genom att:

i) fördela en del av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas vid försäljningstransaktionen på bonuspoängen och skjuta upp redovisningen av intäkt (och tillämpa punkt 13 i IAS 18), eller

ii) göra avsättningar för uppskattade framtida utgifter för att leverera bonusen (och tillämpa punkt 19 i IAS 18), och

b) om ersättning fördelas på bonuspoängen:

i) hur mycket som skall fördelas på dem,

▼M3

ii) när intäkt skall redovisas, och

iii) hur intäkten skall värderas om en tredje part levererar bonusen.

BESLUT

5 Ett företag skall tillämpa punkt 13 i IAS 18 och redovisa bonuspoäng som en separat identifierbar komponent av den försäljningstransaktion eller de försäljningstransaktioner vid vilken de tilldelas (den ”ursprungliga försäljningen”). Det verkliga värdet av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas avseende den ursprungliga försäljningen skall fördelas på bonuspoängen och de andra komponenterna i försäljningen.

6 Den ersättning som fördelas på bonuspoängen skall beräknas genom hänvisning till poängens verkliga värde, det vill säga det belopp för vilket bonuspoängen skulle kunna säljas separat.

7 Om företaget levererar bonusen självt, skall det redovisa den ersättning som är fördelad på bonuspoängen som intäkt när bonuspoäng löses in och företaget fullgör sina förpliktelser att leverera bonus. Det intäktsbelopp som redovisas skall baseras på antalet bonuspoäng som har lösts in i utbyte mot bonus, jämfört med det totala antal som väntas bli inlöst.

8 Om en tredje part levererar bonusen, skall företaget bedöma huruvida det uppbär den ersättning som är fördelad på bonuspoängen för egen del (det vill säga som huvudman i transaktionen) eller å tredje parts vägnar (det vill säga som ombud för tredje part).

a) Om företaget uppbär ersättning å tredje parts vägnar skall det

i) beräkna sin intäkt som det nettobelopp det behåller för egen del, det vill säga skillnaden mellan den ersättning som är fördelad på bonuspoängen och det belopp som skall erläggas till tredje part för leverans av bonus, och

ii) redovisa detta nettobelopp som intäkt när den tredje parten blir förpliktigad att leverera bonusen och berättigad till att erhålla ersättning för detta. Dessa händelser kan inträffa så snart bonuspoängen har tilldelats. Alternativt, om kunden kan välja att begära bonus av antingen företaget eller en tredje part, kan dessa händelser inträffa först när kunden väljer att begära bonus av tredje part.

b) Om företaget uppbär ersättningen för egen del skall det beräkna intäkten som den bruttoersättning som är fördelad på bonuspoängen och redovisa intäkten när det fullgör sina förpliktelser avseende bonusen.

9 Om vid någon tidpunkt de oundvikliga utgifterna för att uppfylla bonusförpliktelserna väntas överstiga den ersättning som erhålls eller kommer att erhållas för dem (det vill säga den ersättning som är fördelad på bonuspoängen vid tidpunkten för den ursprungliga försäljningen som ännu inte har redovisats som en intäkt plus varje ytterligare ersättning som erhålls när kunden löser in bonuspoängen) har företaget förlustbringande kontrakt. Den överskjutande delen skall redovisas som en skuld enligt IAS 37. Behovet att redovisa en sådan skuld skulle kunna uppstå om de väntade kostnaderna för att leverera bonus ökar, exempelvis om företaget reviderar sina förväntningar om antalet poäng som kommer att bli inlösta.

▼M3

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

10 Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2008 skall företaget lämna upplysning om detta.

11 Byten av redovisningsprinciper skall redovisas enligt IAS 8.

Bilaga

Vägledning vid tillämpning

Tolkningen och dess bilaga utgör en helhet.

Beräkning av bonuspoängs verkliga värde

VT1 Punkt 6 i beslutet kräver att den ersättning som fördelas på bonuspoängen beräknas genom hänvisning till poängens verkliga värde, det vill säga det belopp för vilket bonuspoängen skulle kunna säljas separat. Om det verkliga värdet inte är direkt observerbart, måste det uppskattas.

VT2 Ett företag kan uppskatta det verkliga värdet av bonuspoäng genom hänvisning till det verkliga värdet av den bonus som de kan lösas in mot. Det verkliga värdet av denna bonus minskas för att ta i beaktande

a) det verkliga värdet av bonus som skulle erbjudas till kunder som inte har tjänat in bonuspoäng vid en ursprunglig försäljning, och

b) andelen bonuspoäng som inte väntas bli inlöst av kunder.

Om kunder kan välja ur ett bonussortiment, återspeglar det verkliga värdet på bonuspoängen de verkliga värdena för de olika typerna av tillgänglig bonus, viktade i förhållande till den frekvens med vilken varje bonus väntas bli vald.

VT3 I vissa fall kan det finnas andra uppskattningstekniker. Om exempelvis en tredje part skall leverera bonusen och företaget betalar denna tredje part för varje bonuspoäng det tilldelar, kan det uppskatta det verkliga värdet av bonuspoängen genom hänvisning till det belopp det betalar denna tredje part, med tillägg av en rimlig vinstmarginal. Omdöme krävs för att välja och tillämpa den uppskattningsteknik som uppfyller kraven i punkt 6 i beslutet och är den mest korrekta i sammanhanget.

▼M4

IFRIC-TOLKNING 14

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

REFERENSER

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 19, *Ersättningar till anställda*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

BAKGRUND

1. Punkt 58 i IAS 19 begränsar värderingen av en förmånsbestämd tillgång till ”nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen” plus ej redovisade vinster och förluster. Frågor har väckts om när återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter skall betraktas som tillgängliga, i synnerhet när det föreligger ett lägsta fonderingskrav.

2. Lägsta fonderingskrav finns i många länder för att förbättra säkerheten i löften om ersättningar efter avslutad anställning som givits till medlemmar i en pensionsplan. Sådana krav föreskriver vanligen ett lägsta avgiftsbelopp eller en lägsta avgiftsnivå som måste betalas in till en plan under en viss period. Därför kan ett lägsta fonderingskrav begränsa företagets möjlighet att minska framtida avgifter.

3. Dessutom kan begränsningen avseende värderingen av en förmånsbestämd tillgång innebära att ett lägsta fonderingskrav blir betungande. Vanligen skulle ett krav att betala in avgifter till en plan inte påverka värderingen av den förmånsbestämda tillgången eller förpliktelsen. Detta beror på att avgifterna, när de väl betalats, blir förvaltningstillgångar och därmed uppgår den ytterligare nettoförpliktelsen till noll. Ett lägsta fonderingskrav kan emellertid ge upphov till en förpliktelse om de avgifter som krävs inte blir tillgängliga för företaget när de väl har betalats in.

▼M27

3A. International Accounting Standards Board ändrade IFRIC 14 i november 2009 för att avlägsna en icke åsyftad konsekvens av redovisningen av förskottsbetalning av framtida avgifter i vissa sammanhang när det finns ett lägsta fonderingskrav.

▼M4

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning tillämpas på alla förmånsbestämda ersättningar efter avslutad anställning och andra långsiktiga förmånsbestämda ersättningar till anställda.

5. I denna tolkning är lägsta fonderingskrav varje krav att fondera en plan för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer för ersättningar.

▼M4

FRÅGESTÄLLNINGAR

6. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är:

a) när återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter skall betraktas som tillgängliga enligt punkt 58 i IAS 19.

b) hur ett lägsta fonderingskrav kan påverka tillgängligheten av minskningar av framtida avgifter.

c) när ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse.

BESLUT

Tillgänglighet för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter

7. Ett företag skall fastställa tillgängligheten för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter enligt planens villkor och bestämmelser samt enligt varje lagstadgat krav i den rättsordning planen omfattas av.

8. En ekonomisk fördel, i form av återbetalning eller minskning av framtida avgifter, är tillgänglig om företaget kan realisera den vid någon tidpunkt under planens löptid eller när planens förpliktelser har reglerats. I synnerhet kan en sådan ekonomisk fördel vara tillgänglig även om den inte kan realiseras direkt på balansdagen.

9. Den tillgängliga ekonomiska fördelen är inte beroende av hur företaget avser att använda överskottet. Ett företag skall fastställa den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen från återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av dem. Ett företag skall inte redovisa ekonomiska fördelar från en kombination av återbetalningar och minskningar av framtida avgifter utifrån antaganden som är ömsesidigt uteslutande.

10. Enligt IAS 1 skall företaget lämna uppgifter om de viktigaste källorna till osäkerhet i uppskattningar per balansdagen som kan riskera att leda till en betydande justering av det redovisade ►M5 posterna i rapporten över finansiell ställning ◄. Detta kan innefatta upplysning om varje begränsning avseende aktuell realiserbarhet av överskottet eller upplysning om den använda metoden för att fastställa den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp.

Den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning

Rätten till återbetalning

11. En återbetalning är tillgänglig för ett företag endast om företaget har en ovillkorad rätt till återbetalning:

a) under planens löptid, utan antagande om att planförpliktelserna måste vara reglerade för att kunna erhålla återbetalningen (i vissa jurisdiktioner kan ett företag exempelvis ha rätt till en återbetalning under planens löptid, oavsett om planförpliktelserna är reglerade eller ej), eller

b) under antagande om den gradvisa regleringen av planförpliktelserna över tiden fram till att alla medlemmar har lämnat planen, eller

▼M4

c) under antagande om den fullständiga regleringen av planförpliktelserna vid ett enda tillfälle (det vill säga som en avveckling av planen).

En ovillkorad rätt till en återbetalning kan föreligga oavsett en plans fonderingsnivå per balansdagen.

12. Om företagets rätt till återbetalning av ett överskott beror på förekomsten eller frånvaron av en eller flera osäkra framtida händelser som inte helt ligger inom företagets kontroll, har företaget inte en ovillkorad rätt och skall inte redovisa en tillgång.

13. Ett företag skall beräkna den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning som det överskottsbelopp per balansdagen (vilket motsvarar förvaltningstillgångarnas verkliga värde minus den förmånsbestämda förpliktelsens nuvärde) som företaget har rätt att erhålla som återbetalning, minus alla hänförliga kostnader. Om en återbetalning exempelvis är föremål för annan beskattning än inkomstskatt skall ett företag beräkna återbetalningsbeloppet efter skatt.

14. Vid beräkning av det tillgängliga återbetalningsbeloppet när planen avvecklas (punkt 11 (c)) skall ett företag ta med kostnaderna för planen att reglera planförpliktelserna och göra återbetalningen. Ett företag skall exempelvis dra av arvoden för konsulttjänster om dessa betalas av planen i stället för av företaget och utgifterna för alla försäkringspremier som kan krävas för att säkra förpliktelsen vid avveckling.

15. Om återbetalningsbeloppet fastställs till hela beloppet för eller en andel av överskottet, i stället för till ett fast belopp, skall ett företag inte göra några justeringar för pengars tidsvärde, även om återbetalningen endast kan realiseras vid ett framtida datum.

Den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av avgiftsminskning

▼M27

16. Om det inte finns något lägsta fonderingskrav för avgifter avseende framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter

(a) [struken]

(b) företagets framtida kostnad för tjänstgöring för varje period över den kortare av planens förväntade löptid och företagets förväntade livslängd. I företagets framtida kostnad för tjänstgöring ingår inte belopp som ska bäras av de anställda.

17. Ett företag ska fastställa de framtida kostnaderna för tjänstgöringen med antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger per balansdagen enligt fastställande i IAS 19. Därför ska ett företag inte göra antaganden om framtida ändringar av ersättningarna i planen i framtiden innan dess planen ändras och utgå från ett antagande om en stabil framtida arbetsstyrka såvida inte företaget per balansdagen bevisligen förbundit sig att minska antalet anställda som omfattas av planen. I det senare fallet ska antagandet om den framtida arbetsstyrkan innefatta minskningen.

▼M27

Effekten av ett lägsta fonderingskrav på den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter

18. Ett företag ska dela upp varje lägsta fonderingskrav per ett visst datum i avgifter som krävs för att täcka (a) varje befintligt underskott avseende tidigare tjänstgöring på den lägsta fonderingsbasen och (b) framtida tjänstgöring.

▼M4

19. Avgifter för att täcka befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster påverkar inte framtida avgifter för framtida tjänster. De kan ge upphov till en förpliktelse enligt punkterna 23–26.

▼M27

20. Om det finns ett lägsta fonderingskrav för avgifter som avser framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter summan av

(a) varje belopp som minskar framtida avgifter för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring på grund av att företaget gjorde en förskottsbetalning (dvs. betalade beloppet innan det var skyldigt att göra det), och

(b) den uppskattade kostnaden för framtida tjänstgöring för varje period i enlighet med punkterna 16 och 17, minus de uppskattade lägsta fonderingsavgifter som skulle krävas för framtida tjänstgöring för dessa perioder om ingen förskottsbetalning enligt beskrivningen i (a) hade gjorts.

21. Ett företag ska uppskatta de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring med beaktande av effekten av varje befintligt överskott som fastställts med utgångspunkt från den lägsta fonderingsbasen men exklusive den förskottsbetalning som beskrivs i punkt 20 a. Ett företag ska använda antaganden som är förenliga med den lägsta fonderingsbasen och, för eventuella faktorer som inte specificeras av den basen, antaganden som är förenliga med dem som användes för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger på balansdagen i slutet av rapporteringsperioden.Beräkningen ska innefatta alla förväntade ändringar till följd av att företaget betalar de lägsta avgifterna när de ska erläggas. Uppskattningen ska emellertid inte innefatta effekten av förväntade ändringar av villkoren och bestämmelserna för det lägsta fonderingskravet som inte har aviserats eller avtalats per slutet av rapporteringsperioden.

22. Om de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring överstiger den framtida kostnaden för tjänstgöring enligt IAS 19 i en viss period när ett företag fastställer det belopp som beskrivs i punkt 20 b minskar det överskjutande beloppet den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp i form av en minskning av framtida avgifter. Det i punkt 20 b beskrivna beloppet kan dock aldrig vara lägre än noll.

▼M4

När ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse

23. Om ett företag är förpliktigat enligt ett lägsta fonderingskrav att erlägga avgifter för att täcka ett befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster, skall företaget fastställa huruvida de avgifter som skall betalas blir tillgängliga som en återbetalning eller en minskning av framtida avgifter efter att de har betalats in till planen.

▼M4

24. I den mån de avgifter som skall erläggas inte är tillgängliga efter att de har betalats in till planen, skall företaget redovisa en förpliktelse när förpliktelsen uppkommer. Förpliktelsen skall minska den förmånsbestämda tillgången eller öka den förmånsbestämda förpliktelsen så att ingen vinst eller förlust väntas bli följden av tillämpning av punkt 58 i IAS 19 när avgifterna erläggs.

25. Ett företag skall tillämpa punkt 58A i IAS 19 innan det fastställer förpliktelsen enligt punkt 24.

26. Förpliktelsen avseende det lägsta fonderingskravet och varje efterföljande ny beräkning av denna förpliktelse skall redovisas omedelbart enligt företagets tillämpade princip för redovisning av effekten av begränsningen i punkt 58 i IAS 19 vid beräkningen av värdet på den förmånsbestämda tillgången. I synnerhet gäller:

a) ett företag som redovisar effekten av begränsningen i punkt 58 i resultaträkningen, enligt punkt 61 (g) i IAS 19, skall omedelbart redovisa justeringen i resultaträkningen.

b) ett företag som redovisar effekten av begränsningen i punkt 58 ►M5 i övrigt totalresultat ◄ (SoRIE), enligt punkt 93C i IAS 19, skall omedelbart redovisa justeringen i redovisade intäkter och kostnader (SoRIE).

IKRAFTTRÄDANDE

27. Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼M5

27A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 26. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M27

27B. I *Förskottsbetalning av ett lägsta fonderingskrav* lades punkt 3A till och ändrades punkterna 16–18 och 20–22. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M4

ÖVERGÅNG

28. Ett företag skall tillämpa denna tolkning från början av den första period som redovisas i dess första finansiella rapporter för vilka denna tolkning gäller. Ett företag skall redovisa varje initial justering till följd av tillämpning av denna tolkning i balanserade vinstmedel i början av den perioden.

▼M27

29. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 3A, 16–18 och 20–22 från början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas i de första finansiell rapporter i vilka företaget tillämpar denna tolkning. Om företaget hade tillämpat denna tolkning redan innan den tillämpar ändringarna ska det redovisa justeringen till följd av tillämpningen av ändringen i justerade vinstmedel i början av den tidigaste redovisade jämförelseperioden.

▼**M13**

IFRIC-TOLKNING 15

Avtal om uppförande av fastighet

REFERENSER

— IAS 1 Utformning av finansiella rapporter (enligt omarbetning 2007)

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 11 *Entreprenadavtal*

— IAS 18 *Intäkter*

— IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

— IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*

BAKGRUND

1 I fastighetsbranschen kan företag som åtar sig att uppföra en fastighet, direkt eller genom underentreprenörer, teckna avtal med en eller flera köpare innan uppförandet är avslutat. Sådana avtal har olika former.

2 Exempelvis kan företag som åtar sig att uppföra bostäder börja marknadsföra enskilda enheter (lägenheter eller hus) under uppförandet, eller till och med innan det har påbörjats. Varje köpare tecknar ett avtal med företaget om att förvärva en viss enhet när den är färdig för inflyttning. Vanligen betalar köparen en handpenning till företaget som kan återbetalas endast om företaget inte klarar att leverera den färdiga enheten enligt de avtalade villkoren. Återstoden av köpeskillingen betalas vanligen till företaget först vid avtalets uppfyllande, när köparen blir ägare till enheten.

3 Företag som åtar sig att uppföra kommersiella fastigheter eller industrifastigheter kan teckna avtal med en enskild köpare. Köparen kan vara tvungen att göra betalningar i takt med uppförandet från tidpunkten för det inledande avtalet till avtalets uppfyllande. Uppförande kan ske på mark som köparen äger eller genom leasingavtal förfoga över innan uppförandet påbörjas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning tillämpas på redovisning av intäkter och tillhörande kostnader av företag som åtar sig att uppföra fastigheter direkt eller genom underentreprenörer.

5 Avtal i denna tolkning är avtal om uppförandet av fastighet. Utöver uppförandet av fastighet kan sådana avtal innefatta leverans av andra varor eller tjänster.

FRÅGESTÄLLNINGAR

6 Tolkningen behandlar två frågor:

a) Ligger avtalet inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18?

b) När ska intäkter från uppförandet av fastighet redovisas?

▼M13

BESLUT

7 I följande diskussion förutsätts att företaget tidigare har analyserat avtalet för uppförandet av fastighet och tillhörande avtal och kommit fram till att det inte kommer att behålla vare sig ett sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande eller någon reell kontroll över den uppförda fastigheten i en omfattning som skulle utesluta redovisning av del av eller hela köpeskillingen som intäkt. Om intäktsredovisning av del av köpeskillingen är utesluten gäller följande diskussion endast den del av avtalet för vilken intäkt kommer att redovisas.

8 I ett enskilt avtal kan ett företag avtala att leverera varor eller tjänster utöver uppförandet av fastighet (t.ex. försäljning av mark eller tillhandahållande av fastighetsförvaltningstjänster). Enligt punkt 13 i IAS 18 kan ett sådant avtal behöva delas upp i separat identifierbara delar, däribland en del avseende uppförandet av fastighet. Det verkliga värdet på den totala köpeskilling som erhållits eller kan erhållas för avtalet ska fördelas på varje del. Om separata delar identifieras tillämpar företaget punkt 10–12 i denna tolkning på delen som avser uppförandet av fastighet i syfte att fastställa om den delen ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18. Uppdelningskriterierna i IAS 11 tillämpas då på varje del i avtalet som bestäms vara ett entreprenaduppdrag.

9 Följande diskussion gäller ett avtal om uppförandet av fastighet men tillämpas också på delavtal om uppförandet av fastighet som identifieras i ett avtal som innefattar andra delar.

Fastställande av om avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18

10 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. Sådant fastställande kräver bedömning av varje avtal.

11 IAS 11 tillämpas när avtalet motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal i punkt 3 i IAS 11: ”ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt …” Ett avtal om uppförandet av fastighet uppfyller definitionen av ett entreprenadavtal när köparen kan specificera byggnadselement i fastighetens konstruktion innan uppförandet påbörjas och/eller specificera större ändringar i dessa under uppförandet (oavsett om köparen utnyttjar denna möjlighet eller ej). När IAS 11 tillämpas innefattar entreprenadavtalet även alla avtal eller delavtal avseende tillhandahållande av tjänster som har direkt koppling till uppförandet av fastigheten enligt punkt 5 (a) i IAS 11 och punkt 4 i IAS 18.

12 Däremot är ett avtal om uppförandet av fastighet i vilket köpare endast har begränsad möjlighet att påverka utformningen av fastigheten, exempelvis välja en ritning ur ett urval av alternativ som företaget anger, eller att bestämma endast mindre variationer av den grundläggande ritningen, ett avtal om försäljning av varor som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18.

Redovisning av intäkter från uppförandet av fastighet

Avtalet är ett entreprenadavtal

13 När avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 och dess utfall kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till uppdragsverksamhetens färdigställandegrad enligt IAS 11.

▼M13

14 Det kan vara så att avtalet inte motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal och därför ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18. I det fallet ska företaget bestämma om avtalet gäller tillhandahållandet av tjänster eller försäljning av varor.

Avtalet är ett avtal om tillhandahållande av tjänster

15 Om företaget inte måste köpa och tillhandahålla byggnadsmaterial kan avtalet vara endast ett avtal om tillhandahållande av tjänster enligt IAS 18. I det fallet, om kriterierna i punkt 20 i IAS 18 är uppfyllda, krävs enligt IAS 18 att intäkter redovisas genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion (IAS 18, punkt 21).

Avtalet är ett avtal om försäljning av varor

16 Om företaget måste tillhandahålla tjänster tillsammans med byggnadsmaterial för att kunna uppfylla sin avtalsenliga förpliktelse att leverera fastigheten till köparen, är avtalet ett avtal om försäljning av varor och kriterierna för redovisning av intäkter som anges i punkt 14 i IAS 18 gäller.

17 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av det pågående arbetet i dess aktuella skick under uppförandet. I det fallet, om alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 kontinuerligt uppfylls under uppförandets gång, ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion.

18 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som förknippas med ägande av fastigheten i sin helhet vid ett enskilt tillfälle (exempelvis vid färdigställande, vid eller efter leverans). I det fallet ska företaget endast redovisa intäkt när alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 är uppfyllda.

19 När företaget måste utföra ytterligare arbete på fastighet som redan levererats till köparen ska det redovisa en skuld och en kostnad enligt punkt 19 i IAS 18. Skulden ska värderas enligt IAS 37. När företaget måste leverera fler varor eller tjänster som går att identifiera skilt från den fastighet som redan levererats till köparen skulle det ha identifierat återstående varor och tjänster som en separat del av försäljningen, enligt punkt 8 i denna tolkning.

Upplysningar

20 När ett företag redovisar intäkter genom användning av successiv vinstavräkning för avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet (se punkt 17 i tolkningen) ska det lämna upplysning om

a) hur det fastställer vilka avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet

b) det intäktsbelopp som blir följden av sådana avtal under perioden

c) de metoder som används för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag.

▼**M13**

21 För de avtal som beskrivs i punkt 20 som är pågående per balansdagen ska företaget också lämna upplysning om

a) summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster) fram till balansdagen och

b) erhållna förskott.

ÄNDRINGAR I BILAGAN TILL IAS 18

22–23 [Ändringen är inte tillämplig på formella, numrerade standarder]

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

24 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en period som börjar före 1 januari 2009, ska det lämna upplysning om detta.

25 Byten av redovisningsprincip ska redovisas retroaktivt enligt IAS 8.

▼M10

IFRIC-TOLKNING 16

Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

REFERENSER

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

— IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

BAKGRUND

1 Många rapporterande företag har investeringar i utlandsverksamheter (enligt definition i IAS 21, punkt 8). Sådana utlandsverksamheter kan vara dotterföretag, intresseföretag, joint ventures eller filialer. IAS 21 kräver att ett företag ska fastställa den funktionella valutan för var och en av sina utlandsverksamheter till valutan i den verksamhetens primära ekonomiska miljö. När företaget räknar om en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta måste det redovisa valutakursdifferenser i övrigt totalresultat fram till dess att det avyttrar utlandsverksamheten.

2 Säkringsredovisning av den valutarisk som uppstår på grund av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet tillämpas endast när den utlandsverksamhetens nettotillgångar är inkluderade i de finansiella rapporterna. ([1]) Den post som säkras med avseende på valutarisken som uppstår för nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet kan vara ett belopp för nettotillgångar som motsvarar eller understiger det redovisade värdet på nettotillgångarna i utlandsverksamheten.

3 IAS 39 kräver identifiering av en post och säkringsinstrument berättigade till säkringsredovisning i ett säkringsförhållande. Om det finns ett identifierat säkringsförhållande, när det gäller en säkring av en nettoinvestering, redovisas vinsten eller förlusten på det säkringsinstrument som bestäms som en effektiv säkring av nettoinvesteringen i övrigt totalresultat och ingår i de valutakursdifferenser som blir följden av omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning.

4 Ett företag med många utlandsverksamheter kan exponeras för ett antal valutarisker. Denna tolkning innehåller vägledning vid identifiering av de valutarisker som uppfyller villkoren som säkrad risk i säkringen av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet.

5 IAS 39 tillåter ett företag att identifiera antingen ett derivat eller ett finansiellt instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivat och finansiella instrument som inte är derivat) som säkringsinstrument för en valutarisk. Denna tolkning innehåller vägledning om var, i en koncern, säkringsinstrument som är säkringar av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan innehas för att uppfylla villkoren för säkringsredovisning.

([1]) Detta gäller koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden, finansiella rapporter i vilka samägares innehav i joint ventures tas in i koncernredovisningen proportionellt (föremål för ändring enligt förslag i ED 9 *Joint Arrangements [Samavtal]* som publicerades av International Accounting Standards Board i september 2007) samt finansiella rapporter som innefattar en filial.

▼**M10**

6 När moderföretaget avyttrar utlandsverksamheten kräver IAS 21 och IAS 39 att ackumulerade valutakursdifferenser som uppstår vid omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning samt den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen som redovisats i eget kapital omklassificeras från eget kapital till resultatet. Denna tolkning innehåller vägledning om hur ett företag ska bestämma de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet för både säkringsinstrumentet och den säkrade posten.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

7 Denna tolkning gäller ett företag som säkrar den valutarisk som uppstår på grund av företagets nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och som vill uppfylla villkoren för säkringsredovisning enligt IAS 39. Av praktiska skäl avses med sådant företag i denna tolkning ett moderföretag och de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheters nettotillgångar tas in är koncernredovisning. Alla hänvisningar till ett moderföretag gäller i lika mån ett företag som har en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som är ett joint venture, ett intresseföretag eller en filial.

8 Denna tolkning gäller endast säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och ska inte tillämpas analogt på andra typer av säkringsredovisning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

9 Innehav i utlandsverksamheter kan innehas direkt av ett moderföretag eller indirekt av dess dotterföretag. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

(a) *den säkrade riskens karaktär och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras*

(i) huruvida moderföretaget som säkrad risk kan identifiera enbart de valutakursdifferenser som uppkommer vid en differens mellan moderföretagets och utlandsverksamhetens funktionella valutor, eller huruvida det också som säkrad risk kan identifiera de valutakursdifferenser som är följden av att rapporteringsvalutan i moderföretagets koncernredovisning är en annan än utlandsverksamhetens funktionella valuta

(ii) om moderföretaget innehar utlandsverksamheten indirekt, huruvida den säkrade risken kan innefatta endast de valutakursdifferenser som uppkommer vid differenser i de funktionella valutorna för utlandsverksamheten och dess närmaste moderföretag, eller huruvida den säkrade risken också kan innefatta valutakursdifferenser mellan den funktionella valutan för utlandsverksamhet och ett mellanvarande eller yttersta moderföretag (det vill säga huruvida det faktum att nettoinvesteringen i utlandsverksamheten innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar den ekonomiska risken för det yttersta moderföretaget).

▼M10

(b) *var i en koncern säkringsinstrumentet kan innehas:*

(i) huruvida ett säkringsförhållande som uppfyller villkoren för säkringsredovisning kan fastställas enbart om företaget som säkrar sin nettoinvestering är part i säkringsinstrumentet eller huruvida något företag i koncernen, oavsett dess funktionella valuta, kan inneha säkringsinstrumentet

(ii) huruvida säkringsinstrumentets (derivat eller ett instrument som inte är ett derivat) karaktär eller konsolideringsmetoden påverkar bedömningen av säkringens effektivitet.

(c) *vilka belopp ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som omklassificeringsjusteringar vid avyttring av utlandsverksamheten*

(i) när en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras, vilka belopp från moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende säkringsinstrumentet och avseende utlandsverksamheten som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet i moderföretagets koncernredovisning

(ii) huruvida konsolideringsmetoden påverkar bestämningen av de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet.

BESLUT

Karaktär på den säkrade risken och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras

10 Säkringsredovisning kan endast användas på valutakursdifferenser som uppkommer mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och moderföretagets funktionella valuta.

11 I en säkring av de valutarisker som uppkommer för en nettoinvestering i en utlandsverksamhet motsvarar eller understiger beloppet för den säkrade posten det redovisade värdet för nettotillgångarna i utlandsverksamhetens moderföretags koncernredovisning. Det redovisade värdet för en utlandsverksamhets nettotillgångar som kan identifieras som den säkrade posten i ett moderföretags koncernredovisning beror på om ett moderföretag till utlandsverksamheten på en lägre nivå har använt säkringsredovisning för alla eller delar av den utlandsverksamhetens nettotillgångar och om den redovisningen har upprätthållits i moderföretagets koncernredovisning.

12 Den säkrade risken kan identifieras som den exponering för utländsk valuta som uppstår mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och den funktionella valutan för ett moderföretag (det närmaste, mellanvarande eller yttersta moderföretaget) till den utlandsverksamheten. Det faktum att nettoinvesteringen innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar inte karaktären för den ekonomiska risk som uppstår vid exponeringen för utländsk valuta för det yttersta moderföretaget.

▼M10

13 En exponering för en valutarisk som uppkommer vid en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning endast en gång i koncernredovisningen. Därför, om samma nettotillgångar i en utlandsverksamhet säkras av mer än ett moderföretag i koncernen (exempelvis både ett direkt och ett indirekt moderföretag) för samma risk uppfyller bara ett säkringsförhållande villkoren för säkringsredovisning i det yttersta moderföretagets koncernredovisning. Ett säkringsförhållande som identifieras av ett moderföretag i dess koncernredovisning behöver inte upprätthållas av ett annat moderföretag på en högre nivå. Om det inte upprätthålls av moderföretaget på en högre nivå måste emellertid den säkringsredovisning som tillämpats av moderföretaget på lägre nivå återföras innan säkringsredovisningen för moderföretaget på en högre nivå redovisas.

Var säkringsinstrumentet kan innehas

▼M22

14 Ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivatinstrument och instrument som inte är derivat) kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av en nettoinvestering i ett utlandsverksamhet. Säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten kan innehas av vilket eller vilka företag som helst i koncernen så länge kraven på identifiering, dokumentation och effektivitet i IAS 39, punkt 88, som avser en säkring av en nettoinvestering, är uppfyllda. I synnerhet ska koncernens säkringsstrategi tydligt dokumenteras på grund av möjligheten till olika identifieringar på olika nivåer i koncernen.

▼M10

15 I syfte att bedöma effektivitet beräknas förändringen i värde för säkringsinstrumentet för valutarisken genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta mot vilken den säkrade risken mäts, enligt dokumentationen för säkringsredovisning. Beroende på var säkringsinstrumentet innehas kan, i frånvaro av säkringsredovisning, den totala värdeförändringen redovisas i resultatet, i övrigt totalresultat, eller båda. Bedömningen av effektivitet påverkas emellertid inte av huruvida förändringen i säkringsinstrumentets värde redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat. Som del av tillämpningen av säkringsredovisning innefattas den totala effektiva delen av förändringen i övrigt totalresultat. Bedömningen av effektivitet påverkas inte av huruvida säkringsinstrumentet är ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat eller av konsolideringsmetoden.

Avyttring av en säkrad utlandsverksamhet

16 När en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras är det belopp som omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende säkringsinstrumentet det belopp som måste vara identifierat enligt IAS 39, punkt 102. Beloppet är den ackumulerade vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som fastställdes som effektiv säkring.

17 Det belopp som omklassificeras till resultatet från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende nettoinvesteringen i den utlandsverksamheten enligt IAS 21, punkt 48, är det belopp som innefattas i det moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende den utlandsverksamheten. I det yttersta moderföretagets koncernredovisning påverkas det sammanlagda nettobelopp som redovisas

▼M10

i valutaomräkningsreserven avseende alla utlandsverksamheter inte av vilken konsolideringsmetod som använts. Huruvida det yttersta moderföretaget använder den direkta metoden eller den stegvisa konsolideringsmetoden ([1]) kan emellertid påverka det belopp som innefattas i dess valutaomräkningsreserv avseende en enskild utlandsverksamhet. Användandet av den stegvisa konsolideringsmetoden kan leda till omklassificering i resultatet av ett annat belopp än det som användes för att bestämma säkringens effektivitet. Differensen kan elimineras genom att fastställa det belopp som avser den utlandsverksamheten som skulle ha uppkommit om den direkta konsolideringsmetoden hade använts. IAS 21 kräver inte att denna justering görs. Det är dock ett val av redovisningsprincip som ska följas konsekvent för alla nettoinvesteringar.

IKRAFTTRÄDANDE

▼M22

18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 oktober 2008 eller senare. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 14 som gjordes i *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning av båda är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 oktober 2008, eller ändringen i punkt 14 före den 1 juli 2009, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M10

ÖVERGÅNG

19 IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag hade identifierat ett säkringsinstrument som en säkring av en nettoinvestering men säkringen inte uppfyller förutsättningarna för säkringsredovisning i denna tolkning ska företaget framåtriktat tillämpa IAS 39 för att upphöra med denna säkringsredovisning.

Tillägg

Vägledning vid tillämpning

Denna tolkning och dess bilaga utgör en helhet.

VT1 Denna bilaga belyser tillämpningen av tolkningen med hjälp av företagsstrukturen nedan. I samtliga fall skulle de beskrivna säkringsförhållandenas effektivitet prövas enligt IAS 39, även om detta inte behandlas i denna bilaga. Moderföretaget, som är det yttersta moderföretaget, redovisar sin koncernredovisning i sin funktionella valuta

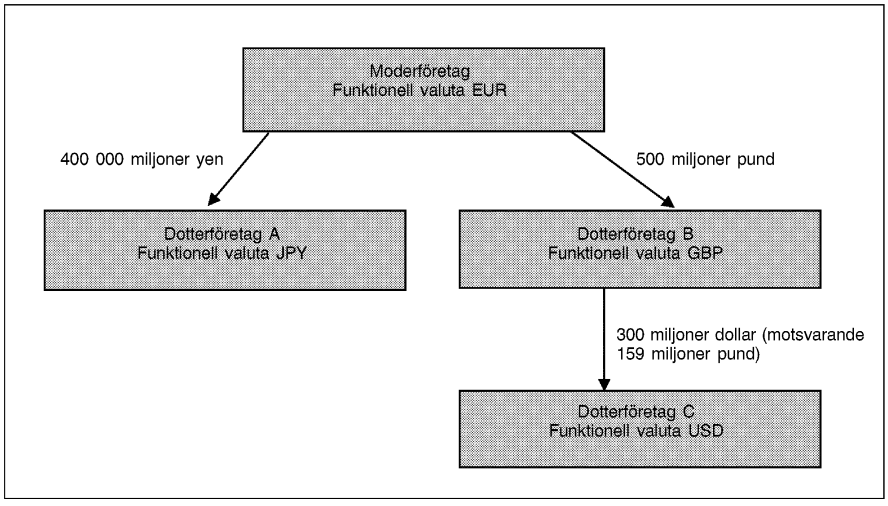
([1]) Den direkta metoden är den konsolideringsmetod i vilken utlandsverksamhetens finansiella rapporter räknas om direkt till det yttersta moderföretagets funktionella valuta. Den stegvisa metoden är den konsolideringsmetod i vilken en utlandsverksamhets finansiella rapporter först räknas om till ett eller flera mellanvarande företags funktionella valuta och sedan räknas om till det yttersta moderföretagets funktionella valuta (eller till rapporteringsvalutan, om den är en annan).

▼M10

euro (EUR). Vart och ett av dotterföretagen är helägda. Moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B (funktionell valuta pund (GBP)) innefattar motsvarande 159 miljoner pund av dotterföretag B:s nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C (funktionell valuta dollar (USD)). Med andra ord är dotterföretag B:s nettotillgångar utöver innehavet i dotterföretag C 341 miljoner pund.

Karaktär på säkrad risk för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)

VT2 Moderföretaget kan säkra sin nettoinvestering i vart och ett av dotterföretagen A, B och C för valutarisken mellan deras respektive funktionella valutor (yen (JPY), pund och dollar) och euro. Dessutom kan moderföretaget säkra valutarisken i USD/GBP mellan de funktionella valutorna för dotterföretag B och dotterföretag C. I sin koncernredovisning kan dotterföretag B säkra sin nettoinvestering i dotterföretag C för valutarisken mellan deras funktionella valutor dollar och pund. I följande exempel är den identifierade risken valutarisken för avistakursen eftersom säkringsinstrumenten inte är derivat. Om säkringsinstrumenten var terminskontrakt skulle moderföretaget kunna identifiera terminsvalutarisken.



Belopp för säkrad post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)

VT3 Moderföretaget vill säkra valutarisken i sin nettoinvestering i dotterföretag C. Antag att dotterföretag A har ett externt lån på 300 miljoner dollar. Dotterföretag A:s nettotillgångar vid rapportperiodens början är 400 000 miljoner yen inklusive behållningen från det externa lånet på 300 miljoner dollar.

▼**M10**

VT4 Den säkrade posten kan vara ett nettotillgångsbelopp motsvarande eller understigande det redovisade värdet för moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C (300 miljoner dollar) i moderföretagets koncernredovisning. I sin koncernredovisning kan moderföretaget identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD som sammanhänger med nettoinvesteringen i dotterföretag C:s nettotillgångar på 300 miljoner dollar. I det fallet innefattas både valutakursdifferensen i EUR/USD för det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A och valutakursdifferensen i EUR/USD på nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning efter tillämpningen av säkringsredovisning.

VT5 I frånvaro av säkringsredovisning skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan

— förändringen i avistakursen för USD/JPY omräknad till euro, i resultatet, och

— förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

I stället för identifieringen i punkt VT4 kan moderföretaget i sin koncernredovisning identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD mellan dotterföretag C och dotterföretag B. I det här fallet skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A i stället redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan

— förändringen i avistakursen för GBP/USD i valutaomräkningsreserven som hänger samman med dotterföretag C

— förändringen i avistakursen för GBP/JPY omräknad till euro, i resultatet, och

— förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

VT6 Moderföretaget kan inte identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av både valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD och valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD i sin koncernredovisning. Ett enskilt säkringsinstrument kan säkra samma identifierade risk endast en gång. Dotterföretag B kan inte använda säkringsredovisning i sin koncernredovisning eftersom säkringsinstrumentet innehas utanför den koncern som består av dotterföretag B och dotterföretag C.

▼M10

Var i en koncern kan säkringsinstrumentet innehas (punkt 14 och 15)?

VT7 Enligt vad som anges i punkt VT5 skulle den totala förändringen i värde avseende valutarisken på det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i både resultatet (avistarisk i USD/JPY) och övrigt totalresultat (avistarisk i EUR/JPY) i moderföretagets koncernredovisning i frånvaro av säkringsredovisning. Båda beloppen innefattas i syfte att bedöma effektiviteten i den säkring som identifieras i punkt VT4 eftersom förändringen i värde på både säkringsinstrumentet och den säkrade posten beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta euro mot dotterföretag C:s funktionella valuta dollar, enligt säkringsdokumentationen. Konsolideringsmetod (det vill säga direkt metod eller stegvis metod) påverkar inte bedömningen av säkringens effektivitet.

Belopp som omklassificeras till resultatet vid avyttrande av en utlandsverksamhet (punkt 16 och 17)

VT8 När dotterföretag C avyttras är beloppen som omklassificeras till resultatet i moderföretagets koncernredovisning från dess valutaomräkningsreserv

(a) avseende dotterföretag A:s externa lån på 300 miljoner dollar, det belopp som enligt krav i IAS 39 måste identifieras, det vill säga den totala förändringen i värde avseende den valutarisk som redovisades i övrigt totalresultat som den effektiva delen av säkringen och

(b) avseende nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C, det belopp som fastställdes med företagets konsolideringsmetod. Om moderföretaget använder den direkta metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C direkt genom valutakursen för EUR/USD. Om moderföretaget använder den stegvisa metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv av den valutaomräkningsreserv som redovisas av dotterföretag B återspeglande valutakursen för GBP/USD, omräknat till moderföretagets funktionella valuta genom användande av valutakursen för EUR/GBP. Moderföretagets användande av den stegvisa konsolideringsmetoden för föregående perioder kräver inte att moderföretaget bestämmer eller utesluter att det bestämmer beloppet för valutaomräkningsreserven som ska omklassificeras när det avyttrar dotterföretag C till det belopp som det skulle ha redovisat om det alltid hade använt den direkta metoden, beroende på dess redovisningsprincip.

Säkra mer än en utlandsverksamhet (punkt 11, 13 och 15)

VT9 Följande exempel belyser att i moderföretagets koncernredovisning är den risk som kan säkras alltid risken mellan dess funktionella valuta (euro) och de funktionella valutorna för dotterföretag B och C. Oavsett hur säkringarna identifieras är de högsta belopp som kan vara effektiva säkringar som ska innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning när båda utlandsverksamheterna är säkrade 300 miljoner dollar för risken i EUR/USD och 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP. Andra förändringar i värde på grund av ändringar i valutakurser innefattas i moderföretagets koncernresultat. Det skulle givetvis vara möjligt för moderföretaget att identifiera 300 miljoner dollar endast för förändringar i avistakursen för USD/GBP eller 500 miljoner pund endast för förändringar i avistakursen för GBP/EUR.

▼M10

Moderföretaget innehar säkringsinstrument i både dollar och pund

VT10 Moderföretaget kan vilja säkra valutarisken avseende sin nettoinvestering i dotterföretag B samt även för nettoinvesteringen avseende dotterföretag C. Antag att moderföretaget innehar passande säkringsinstrument denominerade i dollar och pund som det kan identifiera som säkringar av sina nettoinvesteringar i dotterföretag B och dotterföretag C. De identifieringar moderföretaget kan göra i sin koncernredovisning innefattar, men är inte begränsade till:

(a) Säkringsinstrument på 300 miljoner dollar identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (EUR/USD) mellan moderföretag och dotterföretag C och upp till 341 miljoner pund avseende säkringsinstrument identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 341 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

(b) Säkringsinstrumentet på 300 miljoner dollar som är identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C och säkringsintrument på upp till 500 miljoner pund identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 500 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

VT11 Risken i EUR/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C är en annan risk än risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag B. I det fall som beskrivs i punkt VT10 (a) har emellertid moderföretaget, genom sin identifiering av det säkringsinstrument i dollar som det innehar, redan fullständigt säkrat risken i EUR/USD från nettoinvesteringen i dotterföretag C. Om moderföretaget också identifierade ett instrument i pund som det innehar som en säkring av sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B, skulle 159 miljoner pund av den nettoinvesteringen, som är motsvarigheten i pund av dess nettoinvestering i dollar i dotterföretag C, vara säkrade två gånger för risken i GBP/EUR i moderföretagets koncernredovisning.

VT12 I det fall som beskrivs i punkt VT10 (b), om moderföretaget identifierar den säkrade risken som avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C, innefattas endast delen i GBP/-USD av förändringen i värde av dess säkringsinstrument på 300 miljoner dollar i moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C. Återstoden av förändringen (motsvarande förändringen i GBP/EUR på 159 miljoner pund) innefattas i moderföretagets koncernresultat, som i punkt VT5. Eftersom identifieringen av risken i USD/GBP mellan dotterföretag B och C inte innefattar risken i GBP/-EUR kan moderföretaget också identifiera upp till 500 miljoner pund av sin nettoinvestering i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (GBP/EUR) mellan moderföretag och dotterföretag B.

▼M10

Dotterföretag B innehar säkringsinstrumentet i dollar

VT13 Antag att dotterföretag B har ett externt lån på 300 miljoner dollar varav behållningen överläts på moderföretaget genom ett internt lån denominerat i pund. Eftersom både dess tillgångar och skulder steg med 159 miljoner pund förändras inte dotterföretag B:s nettotillgångar. Dotterföretag B skulle kunna identifiera den externa skulden som en säkring av risken i GBP/USD av sin nettoinvestering i dotterföretag C i sin koncernredovisning. Moderföretaget skulle kunna behålla dotterföretag B:s identifiering av det säkringsinstrumentet som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i GBP/USD (se punkt 13) och moderföretaget skulle kunna identifiera säkringsinstrumentet i pund som det innehar som en säkring av hela sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B. Den första säkringen, identifierad av dotterföretag B, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretag B:s funktionella valuta (pund) och den andra säkringen, identifierad av moderföretaget, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretagets funktionella valuta (euro). I detta fall har bara risken i GBP/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C säkrats i moderföretagets koncernredovisning av säkringsinstrumentet i dollar, och inte hela risken i EUR/USD. Därför kan hela risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B säkras i moderföretagets koncernredovisning.

VT14 Dock måste även redovisningen av moderföretagets lån på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B beaktas. Om moderföretagets lån som ska betalas inte betraktas som del av dess nettoinvestering i dotterföretag B på grund av att det inte uppfyller villkoren i IAS 21, punkt 15, skulle valutakursdifferensen i GBP/EUR som uppstår vid omräkning av den innefattas i moderföretagets koncernresultat. Om lånet på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B betraktas som del av moderföretagets nettoinvestering skulle denna nettoinvestering vara endast 341 miljoner pund och det belopp som moderföretaget skulle kunna identifiera som den säkrade posten för risken i GBP/EUR skulle därmed minska från 500 miljoner pund till 341 miljoner pund.

VT15 Om moderföretaget återförde det säkringsförhållande som är identifierat av dotterföretag B skulle moderföretaget kunna identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar som innehas av dotterföretag B som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i EUR/USD och identifiera det säkringsinstrument i pund som det självt innehar som en säkring av upp till endast 341 miljoner pund av nettoinvesteringen i dotterföretag B. I detta fall skulle effektiviteten i båda säkringarna beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta (euro). Följden är att både förändringen i USD/GBP i värde på det externa lån som innehas av dotterföretag B och förändringen i GBP/EUR i värdet på moderföretagets lån som ska betalas till dotterföretag B (som motsvarar USD/-EUR totalt) skulle innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning. Eftersom moderföretaget redan fullständigt har säkrat risken i EUR/USD från sin investering i dotterföretag C kan det säkra upp till endast 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP av sin nettoinvestering i dotterföretag B.

▼M17

IFRIC-TOLKNING 17

Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare

REFERENSER

— IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt ändringar 2008)

— IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*

— IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

— IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*

— IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändringar i maj 2008)

BAKGRUND

1 Ibland delar ett företag ut andra tillgångar än kontanter (icke-kontanta tillgångar) som utdelning till sina ägare ([1]), som agerar i egenskap av ägare. I dessa situationer kan ett företag också låta sina ägare välja mellan att erhålla antingen icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning. IFRIC fick förfrågningar om vägledning rörande hur ett företag ska redovisa sådan värdeöverföring.

2 International Financial Reporting Standards (IFRS) innehåller inte vägledning om hur ett företag ska värdera värdeöverföring till sina ägare (kallas vanligen utdelning). IAS 1 kräver att ett företag lämnar uppgifter om utdelning som är redovisad som värdeöverföring till ägare antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna till de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3 Denna tolkning gäller följande typer av icke ömsesidig värdeöverföring av tillgångar av ett företag till dess ägare, som agerar i egenskap av ägare:

(a) Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar (t.ex. materiella anläggningstillgångar, verksamheter enligt definition i IFRS 3, ägarandelar i annat företag eller avyttringsgrupper enligt definition i IFRS 5).

(b) Värdeöverföring som ger ägare möjligheten att välja mellan att antingen erhålla icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning.

4 Denna tolkning gäller endast värdeöverföring i vilken alla ägare till samma slag av egetkapitalinstrument behandlas jämbördigt.

5 Denna tolkning gäller inte värdeöverföring av en icke-kontant tillgång över vilken samma part eller parter ytterst har det bestämmande inflytandet före och efter värdeöverföringen. Undantaget gäller de separata, enskilda och konsoliderade finansiella rapporterna för ett företag som gör värdeöverföringen.

([1]) Punkt 7 i IAS 1 definierar ägare som innehavare av instrument som är klassificerade som eget kapital.

▼M17

6 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när samma part eller parter ytterst har det bestämmande inflytandet över den icke-kontanta tillgången både före och efter värdeöverföringen. I punkt B2 i IFRS 3 står: ”En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom ett avtalsbaserat förhållande har en gemensam rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.” Om en värdeöverföring ska kunna ligga utanför denna tolknings tillämpningsområde mot bakgrund av att samma parter kontrollerar tillgången både före och efter värdeöverföringen måste en grupp av enskilda aktieägare som erhåller värdeöverföringen ha, till följd av avtalsbaserade förhållanden, sådan gemensam yttersta beslutsrätt över det företag som gör värdeöverföringen.

7 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när ett företag delar ut en del av sina ägarandelar i ett dotterföretag men behåller det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Företaget som gör den värdeöverföring som leder till att företaget redovisar ett innehav utan bestämmande inflytande i sitt dotterföretag redovisar värdeöverföringen enligt IAS 27 (enligt ändringar 2008).

8 Denna tolkning behandlar endast redovisningen för företag som gör en värdeöverföring av en icke-kontant tillgång. Den behandlar inte redovisningen för aktieägare som erhåller sådan värdeöverföring.

FRÅGESTÄLLNINGAR

9 När ett företag tillkännager en värdeöverföring och har en förpliktelse att dela ut de berörda tillgångarna till sina ägare måste det redovisa en skuld för obetald utdelning. Följden är att denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

(a) När ska företaget redovisa obetald utdelning?

(b) Hur ska ett företag värdera obetald utdelning?

(c) När ett företag reglerar obetald utdelning, hur ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delats ut och det redovisade värdet för utdelningen i fråga?

BESLUT

När obetald utdelning ska redovisas

10 Skyldigheten att betala en utdelning ska redovisas när utdelningen är korrekt beslutad och inte längre bestäms av företaget, vilket är den tidpunkt

(a) när utdelningen tillkännages, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, är godkänd på relevant nivå, t.ex. av aktieägarna, om sådant godkännande krävs i jurisdiktionen, eller

(b) när utdelningen tillkännages, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, om det inte krävs ytterligare godkännande i jurisdiktionen.

Värdering av obetald utdelning

11 Ett företag ska värdera en skyldighet att dela ut icke-kontanta tillgångar som utdelning till ägarna till det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.

▼M17

12 Om ett företag ger sina ägare en möjlighet att välja mellan att erhålla antingen en icke-kontant tillgång eller en alternativ kontantutdelning, ska företaget uppskatta den obetalda utdelningen genom beaktande av både det verkliga värdet för varje alternativ och sannolikheten för att ägarna väljer något av alternativen.

13 I slutet av varje rapportperiod samt per datumet för reglering ska företaget granska och justera det redovisade värdet för den obetalda utdelningen, där förändringar i det redovisade värdet för utdelningen i fråga redovisas i eget kapital som justeringar av det belopp som ska delas ut.

Redovisning av skillnader mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för obetald utdelning när ett företag reglerar den obetalda utdelningen

14 När ett företag reglerar den obetalda utdelningen ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för den obetalda utdelningen i resultatet.

Presentation och upplysningar

15 Ett företag ska redovisa skillnaden i punkt 14 som en separat post i resultatet.

16 Ett företag ska lämna följande upplysningar, i tillämpliga fall:

(a) Det redovisade värdet för den obetalda utdelningen vid periodens början och slut.

(b) Ökningen eller minskningen i redovisat värde under perioden enligt punkt 13 till följd av en ändring i det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.

17 Om ett företag, efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, tillkännager en utdelning som ska delas ut som en icke-kontant tillgång ska företaget lämna upplysning om

(a) karaktären på den tillgång som ska delas ut,

(b) det redovisade värdet för den tillgång som ska delas ut från rapportperiodens slut, och

(c) det uppskattade verkliga värdet på den tillgång som ska delas ut per rapportperiodens slut, om det skiljer sig från tillgångens redovisade värde, och information om den metod som användes för att fastställa det verkliga värdet, vilket krävs enligt IFRS 7 punkt 27 (a) och (b).

IKRAFTTRÄDANDE

18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändringar i maj 2008) och IFRS 5 (enligt ändringar i och med denna tolkning).

▼M18

IFRIC-TOLKNING 18

Överföringar av tillgångar från kunder

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* (enligt omarbetning 2008)

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 18 *Intäkter*

— IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

— IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

BAKGRUND

1 När det gäller allmännyttiga företag kan kunder överföra materiella anläggningstillgångar till ett företag som företaget måste använda för att ansluta dessa kunder till ett nät och ge dem löpande tillgång till varor, såsom el, gas eller vatten. Alternativt kan ett företag erhålla likvida medel av kunder för förvärv eller uppförande av sådana materiella anläggningstillgångar. Vanligen måste kunderna betala ytterligare belopp för köp av varor och tjänster utifrån användning.

2 Överföringar av tillgångar från kunder kan också ske i andra branscher. Exempelvis kan ett företag som utplacerar sina IT-funktioner utanför företaget (s. k. outsourcing) överföra sina befintliga materiella anläggningstillgångar till leverantören av outsourcingtjänsterna.

3 I vissa fall behöver den part som överför tillgången inte vara det företag som i slutänden har löpande tillgång till varor eller tjänster och är mottagaren av dessa varor eller tjänster. Men av praktiska skäl kallas i denna tolkning det företag som överför tillgången för kunden.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning gäller redovisning av överföringar av materiella anläggningstillgångar av företag som tar emot sådana överföringar från sina kunder.

5 Avtal som faller inom denna tolknings tillämpningsområde är avtal enligt vilka ett företag av en kund erhåller en materiell anläggningstillgång som företaget sedan måste använda antingen för att ansluta kunden till ett nät eller för att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller för att göra båda delarna.

6 Avtal som också faller inom denna tolknings tillämpningsområde är avtal enligt vilka ett företag av en kund erhåller likvida medel när detta belopp ska användas endast för att uppföra eller förvärva en materiell anläggningstillgång som företaget sedan måste använda antingen för att ansluta kunden till ett nät eller för att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller för att göra båda delarna.

▼M18

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

FRÅGESTÄLLNINGAR

8 Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

(a) Uppfylls definitionen av en tillgång?

(b) Om definitionen av en tillgång uppfylls hur ska då den överförda materiella anläggningstillgången värderas vid det första redovisningstillfället?

(c) Om den materiella anläggningstillgången värderas till verkligt värde vid det första redovisningstillfället, hur ska då redovisningen ske på kreditsidan?

(d) Hur ska företaget redovisa en överföring av likvida medel från sin kund?

BESLUT

Uppfylls definitionen av en tillgång?

9 När en kund gör en överföring av en materiell anläggningstillgång till ett företag, ska företaget bedöma om den överförda tillgången uppfyller *föreställningsramens* definition av en tillgång. I punkt 49 (a) i *föreställningsramen* står: ”En tillgång är en resurs över vilket företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.” I de flesta fall får företaget äganderätten till den överförda materiella anläggningstillgången. Men vid fastställande av huruvida en tillgång finns, är inte äganderättande avgörande. Om kunden fortsätter att ha det bestämmande inflytandet över den överförda tillgången, skulle definitionen på tillgång därför inte vara uppfylld, trots en överföring av äganderätten.

10 Ett företag som har det bestämmande inflytandet över en tillgång kan i allmänhet göra vad det vill med denna tillgång. Exempelvis kan företaget byta den tillgången mot andra tillgångar, använda den för att framställa varor eller tjänster, ta ut ett pris av andra för att använda den, använda den för att reglera skulder, inneha den eller dela ut den till ägare. Det företag som erhåller en överföring av en materiell anläggningstillgång av en kund ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter vid bedömningen vem som har det bestämmande inflytandet över den överförda tillgången. Exempelvis kan företaget, även om det måste använda den överförda materiella anläggningstillgången för att tillhandahålla en eller flera tjänster till kunden, ha möjlighet att bestämma hur den överförda materiella anläggningstillgången drivs och underhålls och när den ska ersättas. I det fallet skulle företaget vanligen komma fram till att det har det bestämmande inflytandet över den överförda materiella anläggningstillgången.

Hur ska den överförda materiella anläggningstillgången värderas vid det första redovisningstillfället?

11 Om företaget kommer fram till att definitionen av en tillgång är uppfylld ska det redovisa den överförda tillgången som en materiell anläggningstillgång enligt punkt 7 i IAS 16 och beräkna anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället till tillgångens verkliga värde enligt punkt 24 i samma standard.

▼M18

Hur ska redovisningen ske på kreditsidan?

12 I följande diskussion förutsätts att det företag som erhåller en materiell anläggningstillgång har kommit fram till att den överförda tillgången ska redovisas och värderas enligt punkt 9–11.

13 I punkt 12 i IAS 18 står: ”När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter.” Enligt villkoren i de avtal som faller under denna tolknings tillämpningsområde skulle en överföring av en materiell anläggningstillgång vara ett utbyte mot olikartade varor eller tjänster. Därför ska företaget redovisa en intäkt enligt IAS 18.

Identifiera separat identifierbara tjänster

14 Ett företag kan avtala om att leverera en eller flera tjänster i utbyte mot den överförda materiella anläggningstillgången, som att ansluta kunden till ett nät, ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller båda delarna. Enligt punkt 13 i IAS 18 ska företaget identifiera de separat identifierbara tjänster som ingår i avtalet.

15 Egenskaper som tyder på att anslutning av kunden till ett nät är en separat identifierbar tjänst innefattar

(a) en anslutning till en tjänst levereras till kunden och motsvarar ett värde i sig för kunden i fråga

(b) det verkliga värdet på anslutningen till tjänsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

16 En egenskap som tyder på att det är en separat identifierbar tjänst att ge kunden löpande tillgång till varor och tjänster, är att kunden som gör överföringen i framtiden får löpande tillgång, eller varorna eller tjänsterna, eller båda delarna, till ett lägre pris än vad som skulle avtalas utan överföringen av den materiella anläggningstillgången.

17 Omvänt är en egenskap som tyder på att förpliktelsen att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster har sin grund i villkoren för företagets driftstillstånd eller annan reglering och inte i avtalet som avser överföringen av den materiella anläggningstillgången, att kunder som gör en överföring betalar samma pris som dem som inte gör det, för löpande tillgång, eller för varorna eller tjänsterna, eller båda delarna.

Intäktsredovisning

18 Om bara en tjänst identifieras ska företaget redovisa intäkt när tjänsten utförs enligt punkt 20 i IAS 18.

19 Om mer än en separat identifierbar tjänst identifieras, krävs enligt punkt 13 i IAS 18 att det verkliga värdet för hela den ersättning som erhållits eller ska erhållas för avtalet fördelas på varje tjänst och att redovisningskriterierna i IAS 18 tillämpas på varje tjänst.

20 Om en löpande tjänst identifieras som del av avtalet, bestäms den period över vilken intäkten ska redovisas för den tjänsten av villkoren i avtalet med kunden. Om avtalet inte preciserar en period ska intäkten redovisas över en period som inte överstiger nyttjandeperioden för den överförda tillgång som används för att tillhandahålla den löpande tjänsten.

▼**M18**

Hur ska företaget redovisa en överföring av likvida medel från sin kund?

21 När ett företag tar emot en överföring av likvida medel från en kund ska det bedöma om avtalet faller inom tillämpningsområdet för denna tolkning enligt punkt 6. Om det gör det ska företaget bedöma om den uppförda eller förvärvade materiella anläggningstillgången uppfyller definitionen av en tillgång enligt punkt 9 och 10. Om definitionen av en tillgång är uppfylld ska företaget redovisa den materiella anläggningstillgången till anskaffningsvärde enligt IAS 16 och ska redovisa intäkter enligt punkt 13–20 till det belopp som erhållits av kunden.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

22 Ett företag ska tillämpa denna tolkning framåtriktat på överföringar av tillgångar från kunder som skett den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten förutsatt att värderingar och annan information som behövs för att tillämpa tolkningen på tidigare överföringar inhämtades vid den tidpunkt när överföringarna skedde. Ett företag ska upplysa om från vilket datum tolkningen har tillämpats.

▼**M28**

IFRIC-TOLKNING 19

Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*

— IFRS 3 – *Företagsförvärv och samgåenden*

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 32 *Finansiella instrument: Presentation*

— Enligt IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

BAKGRUND

1 En låntagare och en långivare kan komma att omförhandla villkoren för en finansiell skuld med resultatet att låntagaren helt eller delvis utsläcker skulden genom att emittera egetkapitalinstrument till långivaren. Dessa transaktioner benämns ibland ”debt for equity swaps”. IFRIC har fått förfrågningar om vägledning beträffande hur sådana transaktioner bör redovisas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Denna tolkning behandlar hur ett företag bör redovisa omförhandlade villkor för en finansiell skuld som resulterat i att företaget emitterar egetkapitalinstrument till en långivare i företaget som helt eller delvis utsläcker den finansiella skulden. Den behandlar inte långivarens redovisning.

3 Ett företag ska inte tillämpa denna tolkning på transaktioner när

(a) långivaren direkt eller indirekt också är aktieägare och agerar i egenskap av befintlig direkt eller indirekt aktieägare.

(b) långivaren och företaget kontrolleras av samma part eller samma parter före och efter transaktionen och att transaktionen innebör att den inbegriper en utdelning av eget kapital av eller tillskott av eget kapital till företaget.

(c) utsläckningen av den finansiella skulden genom emission av aktier görs i enlighet med de ursprungliga villkoren för den finansiella skulden.

FRÅGESTÄLLNINGAR

4 Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

(a) Erläggs ersättningen för de kapitalinstrument som utfärdas för att utsläcka hela eller delar av en finansiell skuld i enlighet med punkt 41 i IAS 39?

(b) Hur bör ett företag fastställa ingångsvärdet på de kapitalinstrument som emitteras för att utsläcka en sådan finansiell skuld?

(c) Hur bör ett företag redovisa en eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av den finansiella skuld som utsläckts och ingångsvärdet på det egetkapitalinstrument som emitterats?

▼**M28**

BESLUT

5 Emissionen av ett egetkapitalinstrument till en långivare för att utsläcka en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld utgör ersättning som erlagts i enlighet med punkt 41 i IAS 39. Ett företag ska stryka en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) från sin balansräkning när, och endast efter det att, den utsläckts i enlighet med punkt 39 i IAS 39.

6 När egetkapitalinstrument som emitteras till en långivare för att en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld redovisas vid första redovisningstillfället ska ett företag ta upp dem i redovisningen till det verkliga värdet, utom i det fall det verkliga värdet inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

7 Om de emitterade egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt ska egetkapitalinstrumenten värderas så att de motsvarar det verkliga värdet av den utsläckta finansiella skulden. Vid beräkningen av verkligt värde för en utsläckt finansiell skuld med en möjlighet för långivaren att kräva återbetalning på begäran (t. ex. avistainlåning) är inte punkt 49 i IAS 39 tillämplig.

8 Om endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska företaget bedöma huruvida en del av den ersättning som erlagts hänför sig till en förändring av villkoren för den skuld som fortfarande är utestående. Om en del av den erlagda ersättningen hänför sig till en förändring av villkoren för den kvarvarande delen av skulden ska företaget fördela den betalda ersättningen mellan den del av skulden som utsläckts och den del av skulden som fortfarande är utestående. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som rör transaktionen när det gör denna fördelning.

9 Skillnaden mellan det redovisade värdet av den utsläckta finansiella skulden (eller delen av skulden) och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen, i enlighet med punkt 41 i IAS 39. Emitterade egetkapitalinstrument ska ursprungligen redovisas och värderas per den dag då den finansiella skulden (eller del av den skulden) har utsläckts.

10 När endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska ersättning fördelas i enlighet med punkt 8. Den ersättning som fördelats på den kvarvarande skulden ska ingå i bedömningen av huruvida villkoren för den kvarvarande skulden väsentligt ändrats. Om den kvarvarande skulden väsentligt ändrats ska företaget redovisa denna ändring som en utsläckning av den ursprungliga skulden och ett upptagande i redovisningen av den nya skulden enligt kraven i punkt 40 i IAS 39.

11 Ett företag ska särredovisa en resultatavräknad vinst eller förlust i enlighet med punkterna 9 och 10 som en separat post i resultaträkningen eller i bokslutskommentarer och noter.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

12 Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2010, ska det lämna upplysning om detta.

13 Ett företag ska tillämpa en ändring i redovisningspolitik i enlighet med IAS 8 från ingången av den tidigaste period för vilken jämförbar information presenteras.

▼B

SIC-TOLKNING 7

Införande av euro

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ *(enligt omarbetning 2003)*

— IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser (enligt omarbetning 2003)*

▼M11

— IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008)

▼B

FRÅGESTÄLLNING

1. Den 1 januari 1999 blir startpunkten för den europeiska valutaunionen EMU. Euron blir en självständig valuta och växelkursen mellan de deltagande ländernas valutor och euron kommer att låsas. Det innebär att risken för valutakursförluster hänförliga till övriga deltagande länder elimineras från och med detta datum.

2. Frågan gäller hur IAS 21 ska tillämpas med avseende på övergången från de nationella valutorna till euron för de deltagande medlemsländerna i EU (”övergången”).

BESLUT

3. Omräkning av transaktioner i utländsk valuta och av finansiella rapporter för utlandsverksamheter ska strikt följa kraven i IAS 21. Samma logik gäller vid låsning av växelkurser när länder blir medlemmar i EMU i ett senare skede.

4. Detta innebär att

a) monetära fordringar och skulder hänförliga till transaktioner i utländsk valuta även fortsättningsvis ska omräknas till den funktionella valutan enligt balansdagskursen. Eventuella kursdifferenser ska redovisas omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, med undantag för att ett företag ska fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutarisksäkringar av prognostiserade transaktioner.

▼M11

b) ackumulerade valutakursdifferenser som är hänförliga till omräkning av utlandsverksamheters finansiella rapporter, redovisade i övrigt totalresultat, ska ackumuleras i eget kapital och ska omklassificeras från eget kapital till resultatet först vid avyttring eller delavyttring av nettoinvesteringen i utlandsverksamheten, och

▼B

c) valutakursdifferenser som uppkommer som följd av omräkning av skulder i deltagande valutor ska inte inkluderas i det redovisade värdet för de tillgångar de är hänförliga till.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Oktober 1997

IKRAFTTRÄDANDE

Detta uttalande träder i kraft 1 juni 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8.

▼M5

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M11

IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar ändring av punkt 4 (b). Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 10

Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

FRÅGESTÄLLNING

1. I en del länder kan statliga stöd syfta till att uppmuntra eller långsiktigt stödja näringsverksamhet antingen inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Villkoren för att erhålla sådana stöd behöver inte ha något uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet. Exempel på sådana stöd är överföringar av resurser från stat till företag som

   a) är verksamma inom en viss bransch,

   b) fortsätter verka inom nyligen privatiserade branscher, eller

   c) startar eller fortsätter att driva sin affärsverksamhet i underutvecklade områden.

2. Frågan gäller huruvida sådana statliga stöd är ”statliga bidrag” enligt IAS 20 och således ska redovisas enligt denna standard.

BESLUT

3. Statliga stöd till företag uppfyller definitionen av statliga bidrag i IAS 20 även om det inte finns några andra villkor som uttryckligen hänför sig till företagets löpande verksamhet än kravet på att företaget ska vara verksamt inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Sådana bidrag ska därför inte redovisas direkt mot eget kapital.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Januari 1998

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 1 augusti 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

SIC-TOLKNING 12

När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 19, *Ersättningar till anställda*

— IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

— IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*

— IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan bildas med ett begränsat och väldefinierat syfte, exempelvis att genomföra ett leasingavtal, ett forsknings- eller utvecklingsprojekt eller en värdepapperisering av finansiella tillgångar. Ett sådant företag (SPE – ”Special Purpose Entity” – företag för särskilt ändamål) kan ha formen av ett aktiebolag, en stiftelse, ett handelsbolag eller ett enkelt bolag. Ett SPE bildas ofta med långtgående, och ibland permanenta, begränsningar vad gäller styrelsens, förvaltarens eller ledningens möjligheter att fatta beslut som gäller den löpande verksamheten. Många gånger kan de riktlinjer som rör den löpande verksamheten inte ändras, annat än möjligen genom beslut av dess grundare eller huvudman (det vill säga verksamheten styrs genom en så kallad ”autopilot”).

2. Huvudmannen (eller det företag för vars räkning ett SPE bildades) överför ofta tillgångar till ett SPE, erhåller rätten att använda tillgångar som ägs av ett SPE eller utför tjänster åt ett SPE, medan andra intressenter (finansiärerna) finansierar verksamheten i ett SPE. Ett företag som genomför transaktioner med ett SPE (vanligen grundaren eller huvudmannen) kan i praktiken utöva det bestämmande inflytandet över detta SPE.

3. Ett vinstintresse avseende ett SPE kan ta sig många olika former, exempelvis ett räntebärande instrument, ett egetkapitalinstrument, ett vinstandelsbevis, en rätt till överskott eller ett leasingavtal. Vissa av dessa instrument kan ge ►**M5** ägaren ◄ endast en fast eller förutbestämd avkastning, medan andra ger ►**M5** ägaren ◄ rättigheter eller tillgång till andra framtida ekonomiska fördelar som ett SPE genererar. I de flesta fall behåller grundaren eller huvudmannen (eller det företag för vars räkning detta SPE bildades) rätten att få del av en betydande del av avkastningen från ett SPE:s verksamhet även om denne endast äger en liten del eller inget alls av detta SPE:s eget kapital.

4. Enligt IAS 27 ska koncernredovisningen omfatta företag över vilka det rapporterande företaget utövar ett bestämmande inflytande. Standarden ger dock ingen uttrycklig vägledning för vad som gäller för ett SPE.

5. Frågan gäller i vilka fall som ett SPE ska omfattas av koncernredovisningen.

6. Denna tolkning omfattar inte planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga planer för ersättningar till anställda för vilka IAS 19 är tillämplig.

▼B

7. En överföring av tillgångar från ett företag till ett SPE kan utgöra en försäljning för företaget. Även om överföringen utgör en försäljning kan bestämmelserna i IAS 27, och i denna tolkning, leda till att ett SPE ska omfattas av koncernredovisning. Denna tolkning behandlar inte i vilka fall en överföring av tillgångar ska redovisas som en försäljning eller hur konsekvenserna av en sådan försäljning ska elimineras när koncernredovisningen upprättas.

BESLUT

8. Ett SPE ska omfattas av koncernredovisningen när den ekonomiska innebörden av affärsförbindelserna mellan ett företag och ett SPE tyder på att företaget utövar ett bestämmande inflytande över detta SPE.

9. Ett bestämmande inflytande över ett SPE kan utövas genom att verksamheten bedrivs på ett förutbestämt sätt (verksamheten drivs genom en ”autopilot”) eller på annat sätt. I punkt 13 i IAS 27 anges flera situationer när ett bestämmande inflytande utövas trots att ett företag äger högst 50 procent av rösterna i ett annat företag. På samma sätt kan ett bestämmande inflytande förekomma även när ett företag äger endast en liten del eller inget alls av det egna kapitalet i ett SPE. En tillämpning av begreppet ”bestämmande inflytande” förutsätter, i varje enskilt fall, en bedömning med hänsyn tagen till alla relevanta faktorer.

10. Förutom i de fall som beskrivs i punkt 13 i IAS 27 är följande omständigheter exempel på när ett företag utövar ett bestämmande inflytande över ett SPE och därför ska inkludera detta SPE i koncernredovisningen (ytterligare exempel ges i bilaga):

a) Verksamheten i ett SPE bedrivs, i allt väsentligt, för företagets räkning i enlighet med dess behov, så att företaget kan dra fördel av verksamheten i ett SPE,

b) företaget har i praktiken rätt att fatta beslut om att erhålla huvuddelen av de förmåner som verksamheten i ett SPE ger upphov till, eller har delegerat denna rätt genom att sätta upp en ”autopilot”,

c) företaget har i praktiken rätt att erhålla huvuddelen av förmånerna i ett SPE och kan därför vara exponerat för de risker som är förknippade med verksamheten i detta SPE, eller

d) företaget står i praktiken för huvuddelen av de risker som är förknippade med ägandet av ett SPE och dess tillgångar i syfte att erhålla fördelar som verksamheten ger upphov till.

11. [Struken]

DATUM FÖR BEDÖMNING

Juni 1998

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 6 för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 2 på en tidigare period, ska denna ändring tillämpas för denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 13

Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 18, *Intäkter*

— IAS 31, *Andelar i joint ventures*

FRÅGESTÄLLNING

1. Enligt punkt 48 i IAS 31 ska såväl tillskott som försäljningar mellan en samägare och ett joint venture redovisas på följande sätt: ”När en samägare tillskjuter eller säljer tillgångar till ett joint venture, ska redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd.” Vidare anges i punkt 24 i IAS 31 att ett ”gemensamt styrt företag är ett joint venture som inbegriper bildandet av ett aktiebolag, handelsbolag eller någon annan form av företag i vilken varje samägare äger en andel”. I standarden saknas uttrycklig vägledning för hur vinster och förluster i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag ska redovisas.

2. En samägare kan överföra icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget. Sådana överföringar kan ske på olika sätt. Överföringar kan göras samtidigt av samägarna antingen vid bildandet av det gemensamt styrda företaget eller vid en senare tidpunkt. Den ersättning som utgår till samägaren (samägarna) i utbyte mot överförda icke-monetära tillgångar till det gemensamt styrda företaget kan också innefatta kontanter eller annan ersättning vars värde är oberoende av de framtida kassaflödena i det gemensamt styrda företaget (”tillkommande ersättning”).

3. Frågorna gäller

   a) när en samägare i ►**M5** resultatet ◄ ska redovisa sin andel av de vinster och förluster som uppkommer i samband med en överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag, i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget,

   b) hur en samägare ska redovisa tillkommande ersättning, och

   c) hur en samägare ska informera om eventuella orealiserade vinster eller förluster i sin koncernredovisning.

4. Denna tolkning behandlar hur samägare ska redovisa en överföring av icke-monetära tillgångar till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget, vilka redovisas med tillämpning av antingen kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden.

BESLUT

5. Vid tillämpning av punkt 48 i IAS 31 ska samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ utom

▼B

a) när de betydande riskerna och fördelarna, som följer av ett ägande av de överförda icke-monetära tillgångarna, inte överförts till det gemensamt styrda företaget, eller

b) när vinster eller förluster hänförliga till de överförda icke-monetära tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eller

c) överföringstransaktionen saknar kommersiell innebörd, såsom detta begrepp beskrivs i IAS 16.

Om undantagsregel i (a), (b) eller (c) ovan är tillämplig betraktas vinsten eller förlusten som orealiserad och ingår därför inte i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ om inte också punkt 6 är tillämplig.

6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar ska samägaren i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ redovisa tillämplig andel av vinst eller förlust hänförlig till överföringen.

7. Orealiserade vinster eller förluster på icke-monetära tillgångar som överförts till ett gemensamt styrt företag ska elimineras mot de bakomliggande tillgångarna i de fall som klyvningsmetoden används eller mot kapitalandelens värde om kapitalandelsmetoden används. Sådana orealiserade vinster eller förluster ska inte redovisas som förutbetalda intäkter eller upplupna kostnader i samägarens koncernredovisning.

8–13. [Inte tillämplig på formell tolkning]

DATUM FÖR BEDÖMNING

Juni 1998

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

14. De ändringar i redovisning av de icke-monetära överföringstransaktioner som anges i punkt 5 ska tillämpas framåtriktat på kommande transaktioner.

15. Ett företag ska tillämpa ändringarna i denna tolkning som är följden av IAS 16 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 16 på en tidigare period, ska dessa ändringar också tillämpas på denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 15

Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

FRÅGESTÄLLNING

1. Vid förhandling om ett nytt leasingavtal eller omförhandling av ett gammalt, kan leasegivaren erbjuda förmåner för att förmå leasetagaren att teckna ett avtal. Exempel på förmåner kan vara en kontantbetalning till leasetagaren eller att leasegivaren svarar för vissa av leasetagarens kostnader (såsom flyttkostnader, kostnader för förbättringar av en fastighet eller kostnader som är förknippade med leasetagarens äldre leasingavtal). Ett ytterligare exempel kan vara att avtalet inledningsvis löper med nedsatt leasingavgift eller utan leasingavgift.

2. Frågan gäller hur förmåner som erbjudits en leasetagare när han tecknar ett operationellt leasingavtal ska redovisas hos leasegivaren och leasetagaren.

BESLUT

3. Alla förmåner som erbjuds en leasetagare när denne tecknar ett nytt eller förnyar ett operationellt leasingavtal, ska redovisas som en del av den totala avgiften för den hyrda tillgången oberoende av förmånens art eller av tidpunkten för när den ges.

4. Leasegivaren ska redovisa den sammanlagda kostnaden för lämnade förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

5. Leasetagaren ska redovisa det sammanlagda värdet av erhållna förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden.

6. Kostnader för leasetagaren, inklusive kostnader för äldre leasingavtal (exempelvis kostnader för att säga upp ett avtal, flyttkostnader eller kostnader för att förbättra en fastighet), ska redovisas i enlighet med andra tillämpliga standarder, inklusive sådana kostnader som leasetagaren kompenseras för av leasegivaren.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Juni 1998

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft för leasingperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

▼B

SIC-TOLKNING 21

Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 12, *Inkomstskatter*

— IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* (enligt omarbetning 2003)

FRÅGESTÄLLNING

1. Enligt punkt 51 i IAS 12 ska värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar baseras på hur företaget per ►M5 rapportperiodens slut ◄ förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för tillgång eller skuld som givit upphov till temporära differenser.

2. Enligt punkt 20 i IAS 12 behöver en omvärdering av en tillgång inte påverka det skattepliktiga resultatet den period när omvärderingen görs, inte heller behöver den medföra en ändring av tillgångens skattemässiga värde. Om den framtida återvinningen av det redovisade värdet är skattepliktig, utgör alla skillnader mellan det redovisade värdet och det skattemässiga värdet en temporär differens som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran.

3. Den fråga som denna tolkning behandlar gäller hur ”framtida återvinning” ska tolkas i förhållande till tillgångar som inte är föremål för avskrivning (icke-avskrivningsbar tillgång) och som omvärderats i enlighet med punkt 31 i IAS 16.

4. Tolkningen är också tillämplig på förvaltningsfastigheter som redovisas till omvärderat belopp enligt punkt 33 i IAS 40, men som skulle betraktas som icke-avskrivningsbara om IAS 16 skulle tillämpas.

BESLUT

5. Den uppskjutna skatteskuld eller skattefordran som uppkommer i samband med en omvärdering av en icke-avskrivningsbar tillgång i enlighet med punkt 31 i IAS 16 ska värderas med utgångspunkt från de skattebetalningar som uppkommer vid en försäljning, oberoende av hur tillgångens redovisade värde beräknas. Det innebär att om skattelagstiftningen anger en skattesats, hänförlig till den skattepliktiga vinst som uppkommer vid en försäljning, som avviker från den skattesats som gäller för den löpande verksamheten är det den förra som ska användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Augusti 1999

IKRAFTTRÄDANDE

Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

SIC-TOLKNING 25

Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 12, *Inkomstskatter*

FRÅGESTÄLLNING

1. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan få konsekvenser för ett företag genom en ökning eller minskning av dess skattefordringar eller skatteskulder. Ett exempel är när företagets aktier noteras på en börs eller i samband med en rekonstruktion av företagets eget kapital. En förändring kan också uppkomma genom att en huvudägare flyttar utomlands. Som en följd av en sådan förändring kan beskattningen ändras. Företaget kan exempelvis gå miste om eller bli berättigat till vissa skatteförmåner eller beskattas med en annan skattesats i framtiden.

2. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan ha en omedelbar effekt på ett företags aktuella skattefordringar eller skatteskulder. Förändringen kan också öka eller minska de uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder som företaget redovisar beroende på vilka skattekonsekvenser som förändringen i företagets skattestatus medför när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet på sina tillgångar eller skulder.

3. Frågan som behandlas i denna tolkning gäller hur ett företag ska redovisa skattekonsekvenser av en förändring av skattestatusen för ett företag eller dess aktieägare.

BESLUT

▼M5

4. En förändring av ett företags, eller dess aktieägares, skattestatus ger inte upphov till poster som ska redovisas utanför resultatet. Om förändringen ger upphov till en ökning eller minskning av aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder ska detta påverka periodens resultat såvida inte ökningen/minskningen hänför sig till transaktioner eller händelser som, antingen i samma eller annan period ska redovisas direkt mot eget kapital eller i belopp som redovisas i övrigt totalresultat. De skattekonsekvenser som är hänförliga till ändringar i det redovisade värdet för eget kapital, i samma eller en annan period (inte innefattad i resultatet), ska debiteras eller krediteras direkt mot eget kapital. De skattekonsekvenser som är hänförliga till belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska redovisas i övrigt totalresultat.

▼B

DATUM FÖR BEDÖMNING

Augusti 1999

IKRAFTTRÄDANDE

Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼M5

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 27

Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 11, *Entreprenadavtal*

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 18, *Intäkter*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (enligt omarbetning 2003)

— IFRS 4, *Försäkringsavtal*

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan gå in i en transaktion eller en serie av strukturerade transaktioner (ett upplägg) med en eller flera fristående parter (en finansiär) som innefattar ett leasingavtal. Ett företag kan exempelvis leasa ut tillgångar till en finansiär och leasa tillbaka samma tillgångar eller, alternativt, sälja tillgångarna och därefter leasa tillbaka samma tillgångar. Formen för dessa upplägg, liksom avtalsvillkoren, kan skilja sig åt betydande. I fallet när ett företag leasar ut tillgångar och därefter leasar tillbaka samma tillgångar kan upplägget ha strukturerats så att man ska uppnå en skattefördel för finansiären som denne delar med sig till företaget genom att erlägga ett arvode, utan att för den skull rätten att utnyttja tillgången påverkas.

2. När ett upplägg med en finansiär innefattar ett leasingavtal är frågorna:

   a) Hur man fastslår huruvida en serie av transaktioner är kopplade till varandra och därför ska redovisas som en transaktion.

   b) Huruvida upplägget ryms inom definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, och om så inte är fallet

      i) huruvida de tillgångar som kan ha satts av på ett särskilt bankkonto och eventuella förpliktelser att erlägga leasingavgifter utgör tillgångar eller skulder för företaget (jämför det exempel som beskrivs i punkt A2 (a) i bilaga A),

      ii) hur företaget ska redovisa andra förpliktelser som är en följd av upplägget, och

      iii) hur företaget ska redovisa det arvode som företaget kan erhålla från finansiären.

BESLUT

3. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal är kopplade till varandra och ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i löpande följd. (Bilaga A innehåller exempel på hur denna tolkning ska tillämpas.)

▼B

4. Redovisningen ska återspegla upplåggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget ska beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.

5. IAS 17 är tillämplig när den ekonomiska innebörden av upplägget innefattar en överföring av rätten att disponera en tillgång under en överenskommen period. Indikationer, som var och för sig visar att den ekonomiska innebörden av upplägget inte motsvarar definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, innefattar (bilaga B ger exempel på hur denna tolkning kan tillämpas):

a) Företaget behåller alla risker och fördelar förknippade med ägandet av den underliggande tillgången och åtnjuter, i allt väsentligt, samma rättigheter att använda tillgången som före upplägget.

b) Det huvudsakliga skälet för upplägget är att uppnå vissa skattefördelar och inte att överföra rätten att använda tillgången,

c) Upplägget innehåller en option med villkor som gör det nästan säkert att den kommer att utnyttjas (ett exempel kan vara en säljoption med ett försäljningspris som väsentligt överstiger det förväntade verkliga värdet vid lösentidpunkten).

6. Definitionerna och vägledningen i punkterna 49 till 64 i föreställningsramen ska tillämpas när man avgör huruvida det särskilda bankkonto som kan finnas för investeringar och eventuella förpliktelser att erlägga leasingavgifter utgör tillgångar och skulder för företaget. Indikationer som sammantagna visar att det särskilda konto för investeringar och förpliktelser att erlägga leasingavgifter inte uppfyller definitionen av en tillgång och en skuld, och därför inte ska redovisas i företagets ►**M5** rapport över finansiell ställning ◄, innefattar att

a) företaget inte kan disponera bankkontot efter eget gottfinnande och inte är skyldigt att erlägga leasingavgifterna. Så är fallet när exempelvis ett förutbetalt belopp avsatts på ett särskilt konto för att skydda finansiären och som bara får användas för att betala finansiären, finansiären går med på att åtagandena att erlägga leasingavgifter ska regleras med medel som finns avsatta på kontot samt företaget inte har möjlighet att stoppa betalningar till finansiären från kontot,

b) risken att företaget ska bli skyldigt att återbetala hela det arvode som erhållits från finansiären, möjligen med ett tilläggsbelopp, är ytterst liten, eller, i de fall ett arvode inte erhållits, risken för en betalning på grund av andra förpliktelser (exempelvis garantier) är ytterst liten. Risken för återbetalning är ytterst liten när, exempelvis, villkoren i upplägget kräver att det förutbetalda beloppet ska placeras i riskfria tillgångar som förväntas ge upphov till tillräckligt stora kassaflöden för att möta förpliktelsen att erlägga leasingavgifter, och

c) utöver de betalningar som erläggs i samband med att upplägget ingås, de enda betalningar som förväntas enligt upplägget, är de leasingavgifter som erläggs med medel tagna från det särskilda bankkonto som lagts upp i samband med utväxlingen av betalningar i samband med att upplägget ingicks.

7. Andra förpliktelser enligt ett upplägg, inklusive alla avgivna garantier och förpliktelser till följd av en förtida uppsägning, ska redovisas i enlighet med IAS 37, IAS 39 eller IFRS 4, beroende på hur förpliktelserna utformats.

▼B

8. Kriterierna i punkt 20 i IAS 18 ska tillämpas på fakta och omständigheter i varje enskilt upplägg för att fastställa när ett sådant arvode som företaget kan komma att erhålla ska redovisas som intäkt. Faktorer som ska beaktas är om företaget även fortsättningsvis har ett ansvar, i form av betydande framtida åtaganden att uppnå ett visst resultat för att erhålla arvodet, om företaget behåller risker, utformningen av garantivillkor samt risken för att arvodet måste återbetalas. Indikatorer, vilka var för sig visar att det är olämpligt att redovisa hela arvodet som inkomst när det erhålls, om det erhålls i samband med uppläggets ingående innefattar

a) förpliktelser att antingen genomföra eller avstå från att genomföra, vissa betydande aktiviteter utgör förutsättningar för att erhålla arvodet, och att följaktligen ett genomförande av det legalt bindande avtalet inte utgör den viktigaste delen av upplägget,

b) begränsningar i användningen av den underliggande tillgången som i praktiken inskränker och i betydande utsträckning ändrar företagets möjlighet att använda tillgången (exempelvis genom utvinning, försäljning eller som pant),

c) sannolikheten för att betala tillbaka arvodet, eventuellt med ett tilläggsbelopp, inte är ytterst liten. Detta är fallet när, exempelvis

i) den underliggande tillgången inte utgör en specialiserad tillgång som krävs för att företaget ska kunna bedriva sin verksamhet, och att det därför finns en möjlighet att företaget vill betala ett belopp för att kunna avsluta upplägget i förtid, eller

ii) företaget enligt villkoren i upplägget, är skyldigt, alternativt har viss eller fullständig frihet att investera det förutbetalda beloppet i tillgångar som bär risker som inte är helt obetydliga (exempelvis valuta-, ränte- eller kreditrisker), i detta fall är risken för att investeringens värde inte ska räcka till för att betala leasingavgifterna inte längre ytterst liten, och det kan därför finnas en möjlighet att företaget tvingas erlägga ett tilläggsbelopp.

9. I ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ ska arvodet redovisas på ett sätt som återspeglar dess ekonomiska innebörd och art.

UPPLYSNINGAR

10. Alla faktorer i ett upplägg som inte i grunden innefattar ett leasingavtal enligt IAS 17, ska beaktas när man tar ställning till vilka upplysningar som är nödvändiga för att man ska förstå upplägget och hur detta redovisats. Företag ska lämna följande upplysningar för varje period som upplägget består av

a) en beskrivning av upplägget, innefattande

i) den underliggande tillgången och eventuella begränsningar i rätten att använda den,

ii) uppläggets löptid och andra betydande avtalsvillkor,

iii) transaktioner som är kopplade med varandra, inklusive eventuella optioner, och

b) redovisningsprincipen för eventuella arvoden som erhållits, det belopp som redovisats som intäkt under perioden och på vilken rad i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ som beloppet redovisats.

▼B

11. De upplysningar som ska lämnas i enlighet med punkt 10 ovan, ska lämnas separat för varje upplägg eller sammanslagna för varje grupp av upplägg. En grupp är ett antal upplägg som har likartade underliggande tillgångar (som exempelvis kraftverk).

DATUM FÖR BEDÖMNING

Februari 2000

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

SIC-TOLKNING 29

▼M9

Upplysningar om koncessioner för samhällsservice

▼B

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag (►M9 operatören ◄) kan ingå ett avtal med ett annat företag (►M9 överlåtaren ◄) om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster. ►M9 Överlåtaren ◄ kan vara ett offentligt eller privatägt företag, inklusive en myndighet. Exempel på uppdragsavtal kan omfatta anläggningar för vattenrening, motorvägar, parkeringsplatser, tunnlar, broar, flygfält och telekommunikationsnät. Exempel på avtal som inte omfattas av denna tolkning är när ett företag uppdrar åt annan att utföra vissa interna tjänster (såsom en kafeteria för anställda, fastighetsunderhåll och redovisnings- eller IT-tjänster).

2. Ett avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster innefattar vanligen att ►M9 överlåtaren ◄, för avtalsperioden, till ►M9 operatören ◄ överför rätten att

   a) tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster, och

   b) i vissa fall, använda vissa materiella, immateriella och finansiella tillgångar,

   i utbyte mot att ►M9 operatören ◄ åtar sig att

   c) tillhandahålla tjänsterna under avtalsperioden i enlighet med vissa bestämmelser och villkor, och

   d) i tillämpliga fall, vid utgången av avtalsperioden återlämna de rättigheter som erhölls när avtalet ingicks och/eller som erhållits under avtalsperioden.

3. Det som kännetecknar ett sådant avtal som omfattas av denna tolkning är att ►M9 operatören ◄ både erhåller rätten och skyldigheten att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster.

4. Frågan gäller vilka upplysningar som i ovanstående fall ska lämnas i de finansiella rapporter som upprättas av en ►M9 operatör ◄ och en ►M9 överlåtare ◄.

▼B

5. Vissa synpunkter och krav på upplysningar avseende ett antal typer av avtal som omfattas av denna tolkning behandlas i andra International Financial Reporting Standards (IAS 16 är tillämplig vid förvärv av fastigheter, maskiner och inventarier, IAS 17 är tillämplig vid leasing av tillgångar och IAS 38 är tillämplig vid förvärv av immateriella tillgångar). Ett avtal om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster, kan emellertid omfatta avtal som ska verkställas längre fram och som inte omfattas av någon International Financial Reporting Standard, såvida inte avtalen är förlustbringande, i vilket fall IAS 37 är tillämplig. Därför anger denna tolkning ytterligare krav på upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga resurser.

BESLUT

6. Alla aspekter av ett avtal om tillhandahållande av tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster ska beaktas när ett företag fastställer vilka upplysningar som ska lämnas. En ►M9 operatör ◄ och ►M9 en överlåtare ◄ ska ange följande i varje redovisningsperiod:

a) En beskrivning av avtalet.

b) En redogörelse för viktiga avtalsvillkor som kan påverka storleken på, tidpunkten för samt den risk som är förknippad med framtida betalningar (exempelvis avtalsperiodens längd, tidpunkten för ändring av priser och grunderna för hur ändring av priser och omförhandling av avtalsvillkor fastställs).

c) Innebörden och omfattningen (exempelvis kvantiteter, tidsperiod eller belopp beroende på vad som är tillämpligt) av

i) rätten att använda vissa tillgångar,

ii) förpliktelser att tillhandahålla eller rätten att erhålla tjänster,

iii) förpliktelser att förvärva eller uppföra anläggningar,

iv) förpliktelser att överlämna eller rätten att erhålla vissa angivna tillgångar vid avtalsperiodens slut,

v) villkor om avtalets förlängning eller upphörande, och

vi) andra rättigheter och förpliktelser (såsom större underhållsarbeten).

d) Förändringar i avtalet som inträffat under perioden ►M9 , och ◄

▼M9

e) hur tjänsteavtalet har klassificerats.

6A. Operatören ska lämna upplysning om summan av intäkter och vinster och förluster som redovisats under perioden då entreprenadtjänster utförts i utbyte mot en finansiell eller immateriell tillgång.

▼B

7. De upplysningar som ska lämnas i enlighet med punkt 6 ovan, ska lämnas för varje enskilt avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster eller för grupper av likartade avtal. En grupp av likartade avtal omfattar avtal om att tillhandahålla tjänster av likartat slag (exempelvis att uppbära vägavgifter, teletjänster eller vattenrening).

▼B

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 31 december 2001.

▼B

SIC-TOLKNING 31

Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 18, *Intäkter*

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag (säljaren) kan ingå en bytesaffär där han tillhandahåller reklamtjänster i utbyte mot att erhålla reklamtjänster från en kund (kunden). Reklamen kan visas på Internet eller annonspelare, sändas via tv eller radio, publiceras i tidningar eller tidskrifter, eller visas i annat medium.

2. I vissa fall förekommer att inga kontanter eller annan ersättning utväxlas mellan företagen. I vissa andra fall kan likvärdiga eller nästan likvärdiga kontantbelopp eller andra ersättningar utväxlas.

3. En säljare, som erbjuder reklamtjänster inom ramen för sin ordinarie verksamhet, redovisar intäkter enligt IAS 18 från en bytesaffär som innefattar reklam när, bland andra kriterier, tjänsterna är av olika slag (se punkt 12 i IAS 18) och intäkten kan mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 20 (a) i IAS 18). Denna tolkning är endast tillämplig på byte av reklamtjänster av olika slag. Ett byte av reklamtjänster av samma slag ger inte upphov till intäkter enligt IAS 18.

4. Frågan gäller under vilka omständigheter som en säljare kan värdera intäkten på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet på reklamtjänster som erhållits eller tillhandahållits i en bytesaffär.

BESLUT

5. Intäkter från en bytesaffär som innefattar reklamtjänster kan inte värderas på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet för de reklamtjänster som erhållits. En säljare kan emellertid till verkligt värde värdera intäkten på ett tillförlitligt sätt på de reklamtjänster han tillhandahåller i en bytesaffär, genom jämförelser med intäkter enbart från sådana reklamtjänster som inte är bytestransaktioner och som

   a) omfattar samma typ av reklamtjänster som ingår i bytestransaktionen,

   b) äger rum ofta,

   c) utgör en dominerande del av såväl transaktioner som belopp vid jämförelser med alla transaktioner att tillhandahålla reklamtjänster som liknar de tjänster som omfattas av bytestransaktionen,

   d) betalas kontant och/eller genom annan form av ersättning (såsom noterade värdepapper, icke-monetära tillgångar och andra tjänster) som har ett verkligt värde som kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och

   e) inte berör samma motpart som i bytestransaktionen.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

SIC-TOLKNING 32

Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 2, *Varulager* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 11, *Entreprenadavtal*

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 36, *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

— IFRS 3, *Rörelseförvärv*

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan ådra sig interna utgifter vid utveckling och drift av en egen webbplats avsedd för intern eller extern åtkomst. En webbplats som är avsedd för extern åtkomst kan användas i olika syften, såsom att göra reklam för ett företags produkter och tjänster, tillhandahålla elektroniska tjänster samt sälja produkter och tjänster. En webbplats som är avsedd för intern åtkomst kan användas för att lagra företagets riktlinjer och kunduppgifter samt för informationssökning.

2. De olika delarna i utvecklingen av en webbplats kan beskrivas enligt följande:

   a) Planering – innefattar att genomföra förstudier, definiera mål och specifikationer, utvärdera alternativ och göra olika val.

   b) Utveckling av tillämpningar och infrastruktur – innefattar anskaffning av domännamn, köpa och utveckla maskinvara och programvara avseende drift, installera utvecklade tillämpningar samt stresstester.

   c) Utveckling av grafisk design – innefattar utformning av webbsidornas utseende.

   d) Innehållsutveckling – innefattar att skapa, köpa, färdigställa och ladda upp information, som är antingen av text- eller bildkaraktär, på webbplatsen innan utvecklingen av webbplatsen är avslutad. Denna information kan antingen vara lagrad i separata databaser som är integrerade med (eller kan nås från) webbplatsen eller kodas direkt i webbsidorna.

3. När utvecklingen av en webbplats är avslutad inleds driftsskedet. Under detta skede underhåller och förbättrar företaget webbplatsens tillämpningar, infrastruktur, grafiska design och innehåll.

4. Vid redovisning av interna utgifter för utveckling och drift av ett företags webbplats för intern eller extern åtkomst, gäller frågeställningen

   a) huruvida webbplatsen är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38, och

▼B

b) tillämplig redovisningsmetod vad gäller sådana utgifter.

5. Detta uttalande ska inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av en webbplats maskinvara (exempelvis webbservrar, testservrar, produktionsservrar och Internetanslutningar). Sådana utgifter redovisas enligt IAS 16. ►M5 När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller drifts- och förvaltningstjänster för företagets webbplats, ska dessutom utgifterna redovisas som kostnad, enligt punkt 88 i IAS 1 och i *föreställningsramen*, när tjänsterna erhålls. ◄

6. IAS 38 ska inte tillämpas på immateriella tillgångar som innehas av ett företag i avsikt att säljas i företagets ordinarie verksamhet (se IAS 2 och IAS 11) eller leasingavtal som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17. Av detta följer att detta uttalande inte ska tillämpas på utgifter för utveckling och drift av en webbplats (eller programvara avseende webbplats) för försäljning till annat företag. När en webbplats omfattas av ett operationellt leasingavtal ska leasegivaren tillämpa detta uttalande. När en webbplats omfattas av ett finansiellt leasingavtal ska leasetagaren tillämpa detta uttalande efter det att den leasade tillgången har redovisats för första gången.

BESLUT

7. Ett företags egen webbplats som skapas som följd av utveckling och som är avsedd för intern eller extern åtkomst är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38.

8. En webbplats som skapas till följd av utveckling ska redovisas som en immateriell tillgång endast när ett företag uppfyller kraven i punkt 57 i IAS 38, utöver att den ska stämma överens med de allmänna krav som anges i punkt 21 i IAS 38 för redovisning och den första värderingen. I synnerhet krävs att företaget kan visa hur webbplatsen kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar enligt punkt 57 (d) i IAS 38, exempelvis när webbplatsen kan generera intäkter, inklusive direkta intäkter från möjligheten för kunder att lägga order. Ett företag kan inte visa hur en webbplats som endast eller i första hand utvecklats i syfte att göra reklam för företagets produkter och tjänster kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar och därför ska samtliga utgifter för att utveckla en sådan webbplats redovisas som kostnader när de uppkommer.

9. Eventuella interna utgifter vid utveckling och drift av ett företags egen webbplats ska redovisas i enlighet med IAS 38. Karaktären avseende varje åtgärd för vilken utgifter uppkommer (exempelvis utbildning av personal och underhåll av webbplatsen) och webbplatsens faser avseende utveckling eller utveckling i efterhand ska utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod ska kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i bilagan till detta uttalande). Exempelvis:

a) Planeringsfasen liknar till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 54–56 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i denna fas ska redovisas som kostnader när de uppkommer.

▼B

b) Fasen avseende utveckling av tillämpningar och infrastruktur, fasen avseende grafisk design och fasen avseende innehållsutveckling, i den mån innehållet utvecklas för andra syften än att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster, liknar till sin karaktär utvecklingsfasen i punkterna 57–64 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser ska ingå i den webbplatsutgift som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 i denna tolkning när denna utgift direkt kan hänföras och krävs för att skapa, framställa och färdigställa webbplatsen för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempelvis ska utgifter för inköp eller skapande av innehåll (utöver innehåll som gör reklam för ett företags egna produkter och tjänster) specifikt för en webbplats, eller utgifter för att möjliggöra användande av innehållet (såsom en avgift för förvärv av en licens avseende reproduktion) på webbplatsen ingå i utvecklingskostnaden när detta villkor är uppfyllt. Enligt punkt 71 i IAS 38 ska emellertid utgifter för en immateriell post som redovisats som kostnader i tidigare finansiella rapporter inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång vid ett senare datum (exempelvis när kostnaderna för upphovsrätt avskrivits i sin helhet och innehållet därefter används på en webbplats).

c) Utgifter som uppkommit under innehållsutvecklingen, i den mån innehållet utvecklas för att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster (såsom digitala bilder av produkter), ska redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 69 (c) i IAS 38. Sålunda ska exempelvis utgifter avseende experttjänster för att ta digitala bilder av ett företags produkter och för förbättring av deras visning, redovisas som kostnader när experttjänsterna tas i anspråk under processen, inte när de digitala bilderna visas på webbplatsen.

d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede ska redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna för redovisning i punkt 18 i IAS 38.

10. En webbplats som redovisas som en immateriell tillgång enligt punkt 8 i detta uttalande ska efter det att den redovisats första gången värderas med tillämpning av kraven i punkterna 72–87 i IAS 38. Den bästa uppskattningen av en webbplats nyttjandeperiod ska vara kort.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa denna tolkning ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna i den version av IAS 38 som utfärdades år 1998. När en webbplats inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång, men tidigare har redovisats som en tillgång, ska därför posten tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ per det datum när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, men där utgifterna tidigare kostnadsförts, ska den immateriella tillgången inte längre redovisas när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, och den tidigare redovisats som en tillgång värderad till anskaffningsvärde när den redovisades första gången, bedöms det belopp som redovisades första gången vara fastställt på ett korrekt sätt.

▼**M5**

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.