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

►B

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

(Text av betydelse för EES)

(EGT L 261, 13.10.2003, s. 1)

Ändrad genom:

		Officiella tidningen		
		nr	sida	datum
►M1	Kommissionens förordning (EG) nr 707/2004 av den 6 april 2004	L 111	3	17.4.2004
►M2	Kommissionens förordning (EG) nr 2086/2004 av den 19 november 2004	L 363	1	9.12.2004
►M3	Kommissionens förordning (EG) nr 2236/2004 av den 29 december 2004	L 392	1	31.12.2004
►M4	Kommissionens Förordning (EG) nr 2237/2004 av den 29 december 2004	L 393	1	31.12.2004
►M5	Kommissionens Förordning (EG) nr 2238/2004 av den 29 december 2004	L 394	1	31.12.2004
►M6	Kommissionens förordning (EG) nr 211/2005 av den 4 februari 2005	L 41	1	11.2.2005
►M7	Kommissionens förordning (EG) nr 1073/2005 av den 7 juli 2005	L 175	3	8.7.2005
►M8	Kommissionens förordning (EG) nr 1751/2005 av den 25 oktober 2005	L 282	3	26.10.2005
►M9	Kommissionens förordning (EG) nr 1864/2005 av den 15 november 2005	L 299	45	16.11.2005

▼B

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

(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 3.3 i denna, och

av följande skäl:

(1) Enligt förordning (EG) nr 1606/2002 skall 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 redovisningsstandarder såsom de definieras i artikel 2 i den förordningen.

(2) Kommissionen har med beaktande av det råd som den redovisningstekniska kommittén avgett kommit fram till att de internationella redovisningsstandarder som existerade den 14 september 2002 uppfyller de kriterier för antagande som fastställs i artikel 3 i förordning (EG) nr 1606/2002.

(3) Kommissionen har även beaktat de nuvarande utkasten till förbättringar som föreslår ändringar av många existerande standarder. De internationella redovisningsstandarder som slutförandet av dessa förslag resulterar i kommer att bedömas för antagande när de föreligger i sin slutliga utformning. Dessa förslag till ändringar av existerande standarder påverkar inte kommissionens beslut att godkänna alla existerande standarder, utom när det gäller IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering och IAS 39 Finansiella instrument: Redovisning och värdering samt ett mindre antal tolkningar av dessa standarder, SIC 5 Klassificering av finansiella instrument – Villkorliga leveransförbehåll, SIC 16 Återköp av egetkapitalinstrument samt SIC 17 Redovisning av kostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument.

(4) Det är viktigt för kapitalmarknaden i gemenskapen att det föreligger standarder av hög kvalitet som behandlar finansiella instrument, inklusive derivatinstrument. När det gäller IAS 32 och 39 är emellertid omfattningen av de ändringar som övervägs så betydande att det är lämpligt att inte anta de befintliga versionerna av dessa standarder vid nuvarande tidpunkt. Så snart det pågående förbättringsarbetet har slutförts och de omarbetade standarderna offentliggjorts, avser kommissionen att som en prioriterad åtgärd överväga att godkänna de reviderade standarderna med hänvisning till förordning (EG) nr 1606/2002.

(5) Alla internationella redovisningsstandarder som existerar den 14 september 2002 utom IAS 32, IAS 39 och de tillhörande tolkningarna bör antas.

(6) De åtgärder som föreskrivs i denna förordning är i överensstämmelse med yttrandet från Föreskrivande kommittén för redovisningsfrågor.

([1]) EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.

▼B

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Härmed antas de internationella redovisningsstandarder som anges i bilagan.

Artikel 2

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
IAS 2:	Varulager
IAS 7:	Kassaflödesanalys (omarbetad 1992)
IAS 8:	Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel
IAS 10:	Händelser efter balansdagen
IAS 11:	Entrepenadavtal (omarbetad 1993)
IAS 12:	Inkomstskatter (omarbetad 2000)
IAS 14:	Segmentrapportering (omarbetad 1997)
IAS 16:	Materiella anläggningstillgångar
IAS 17:	Leasingavtal
IAS 18:	Intäkter (omarbetad 1993)
IAS 19:	Ersättning till anställda (omarbetad 2002)
IAS 20:	Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd (omformaterad 1994)
IAS 21:	Effekterna av ändrade valutakurser
IFRS 3:	Företagsförvärv och samgåenden
IFRS 4:	Försäkringskontrakt
IAS 23:	Lånekostnader (omarbetad 1993)
IAS 24:	Upplysningar om närstående
IAS 26:	Redovisning av pensionsstiftelser (omformaterad 1994)
IAS 27:	Koncernredovisning och separata finansiella rapporter
IAS 28:	Innehav i intresseföretag
IAS 29:	Redovisning i höginflationsländer (omformaterad 1994)
IAS 30:	Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut (omformaterad 1994)
IAS 31:	Andelar i joint ventures
IAS 32:	*Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*
IAS 33:	Resultat per aktie
IAS 34:	Delårsrapportering (1998)
IFRS 5:	Anläggningstillgångar till försäljning och avveckling av verksamheter
IAS 36:	Nedskrivningar
IAS 37:	Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar (1998)
IAS 38:	Immateriella tillgångar
IAS 39:	*Finansiella instrument: Redovisning och värdering***med undantag av bestämmelserna om användningen av valmöjligheten att redovisa till verkligt värde och vissa av dess bestämmelser avseende säkringsredovisning ►M9 samt bestämmelserna om användningen av säkringsredovisning av verkligt värde ◄**
IAS 40:	Förvaltningsfastigheter
IAS 41:	Jord- och skogsbruk (2001)
IFRS 2:	Aktierelaterade ersättningar

STÄNDIGA TOLKNINGSKOMMITTÉNS TOLKNINGAR

SIC-7:	Införande av euro

▼B

IFRS 1: FÖRSTA GÅNGEN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS TILLÄMPAS

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

SIC-12: När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?

▼M8

IFRIC ändring till SIC 12: *Tillämpningsområde för SIC 12: Konsolidering – Bolagsbildningar för särskilda ändamål*

▼B

SIC-13: Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag

SIC-15: Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

SIC-21: Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar

SIC-25: Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av 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

IFRIC 1: *Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities*

IFRIC 2: *Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*

Obs! Eventuella bilagor till dessa standarder och tolkningar anses inte utgöra en del av standarderna eller tolkningarna och skall därför inte återges.

Mångfaldigande tillåtet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare information kan fås från IASB på www.iasb.org.uk

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 1

Utformning av finansiella rapporter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–6
De finansiella rapporternas syfte	7
De finansiella rapporternas delar	8–10
Definitioner	11–12
Övergripande överväganden	13–41
Rättvisande bild och förenlighet med IFRS	13–22
Antagande om fortlevnad	23–24
Periodiseringsprincipen	25–26
Konsekvent utformning	27–28
Väsentlighet och sammanslagningar	29–31
Kvittning	32–35
Jämförande information	36–41
Struktur och innehåll	42–126
Inledning	42–43

▼M5

Identifiering av de finansiella rapporterna	44–48
Rapporteringsperiod	49–50
Balansräkning	51–77
Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder	51–56
Omsättningstillgångar	57–59
Kortfristiga skulder	60–67
Information som redovisas i balansräkningen	68–73
Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna	74–77
Resultaträkning	78–95
Periodens resultat	78–80
Information som redovisas i resultaträkningen	81–85
Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna	86–95
Redogörelse för förändringar i eget kapital	96–101
Kassaflödesanalys	102
Noter	103–126
Struktur	103–107
Upplysning om redovisningsprinciper	108–115
De viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningarna	116–124
Övriga upplysningar	125–126
Ikraftträdande	127
Upphävande av IAS 1 (omarbetad 1997)	128

Denna omarbetade standard ersätter IAS 1 (omarbetad 1997), *Utformning av finansiella rapporter*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange grunden för hur generella finansiella rapporter skall utformas för att säkerställa jämförbarhet både med företagets egna finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter. För att uppnå detta syfte innehåller denna standard övergripande krav avseende de finansiella rapporternas utformning, riktlinjer för struktur och minimikrav på innehållet i dem. Redovisning av, värdering av och upplysning om specifika transaktioner och andra händelser behandlas i andra standarder och tolkningar.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall tillämpas på alla generella finansiella rapporter som upprättas och utformas i enlighet med International Financial Reporting Standards (IFRS).***

3. Generella finansiella rapporter är sådana rapporter som är avsedda att tillgodose behoven hos användare som inte har sådan ställning att de kan kräva rapporter som är anpassade till deras speciella informationsbehov. Generella finansiella rapporter omfattar rapporter som presenteras separat eller ingår i ett annat offentligt dokument, såsom en årsredovisning eller ett prospekt. Denna standard tillämpas inte på struktur och innehåll i delårsrapporter i sammandrag, som upprättas i enlighet med IAS 34, *Delårsrapportering*. Punkterna 13-41 gäller dock sådana finansiella rapporter. Denna standard gäller i lika mån för alla företag oavsett om de behöver upprätta en koncernredovisning eller separata finansiella rapporter, enligt definition i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter.*

4. IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut,* innehåller ytterligare krav för banker och liknande finansiella institut, i överensstämmelse med denna standard.

5. I denna standard används terminologi som passar vinstdrivande företag, inklusive affärsdrivande företag i den offentliga sektorn. Företag som vill tillämpa standarden och som inte drivs i vinstsyfte inom den privata

▼M5

sektorn eller offentliga sektorn kan 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: Upplysningar och klassificering,* (exempelvis vissa värdepappersfonder) och företag vars aktiekapital inte utgörs av eget kapital (exempelvis vissa kooperativa företag) behöva anpassa redovisningen i de finansiella rapporterna av medlemmars eller andelsinnehavares ägarandelar.

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS SYFTE

7. De finansiella rapporterna är ett strukturerat återgivande av ett företags finansiella ställning och finansiella resultat. Syftet med de generella finansiella rapporterna är att ge information om företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöde som är användbar för en rad olika kategorier av användare som underlag för ekonomiska beslut. Av de finansiella rapporterna framgår också resultatet av företagsledningens förvaltning av de resurser som anförtrotts den. För att uppnå detta syfte innehåller de finansiella rapporterna information om företagets

(a) tillgångar,

(b) skulder,

(c) eget kapital,

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

(e) övriga förändringar i eget kapital,

och

(f) kassaflöden.

Denna information, tillsammans med annan information i noterna, underlättar för användarna att bedöma företagets framtida kassaflöden, i synnerhet vad gäller tidpunkt och sannolikhet.

DE FINANSIELLA RAPPORTERNAS DELAR

8. ***Fullständiga finansiella rapporter utgörs av***

(a) en balansräkning,

(b) en resultaträkning,

(c) en redogörelse för förändringar i eget kapital, vari framgår antingen

(i) samtliga förändringar i eget kapital,

eller

(ii) förändringar i eget kapital förutom dem som uppkommer vid transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar,

(d) en kassaflödesanalys,

och

(e) noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och andra förklarande noter.

9. Många företag lämnar, i anslutning till de finansiella rapporterna, en ekonomisk översikt i vilken företagsledningen beskriver och förklarar huvuddragen i företagets finansiella resultat och ställning samt de viktigaste osäkra faktorerna företaget står inför. En sådan översikt kan inbegripa en genomgång av

(a) de viktigaste faktorer som bestämmer finansiellt resultat, inklusive omvärldsförändringar inom företagets verksamhetsområde, företagets åtgärder med anledning av dessa förändringar och effekten därav, samt företagets riktlinjer 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 balansräkningen i enlighet med IFRS.

10. Många företag lämnar redogörelser vid sidan av de finansiella rapporterna, såsom miljörapporter och mervärdesanalyser. Detta gäller i synnerhet

▼M5

branscher i vilka miljöfaktorerna spelar en betydande roll och då personalen betraktas som en viktig användargrupp. Rapporter och redogörelser som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna omfattas inte av IFRS.

DEFINITIONER

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

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

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 tagits fram 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 ekonomiska beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna. Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de rådande omständligheterna. Postens storlek eller karaktär, eller en kombination av dem, kan vara den avgörande faktorn.

Noter utgörs av information utöver den som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen. Noterna innehåller förklarande beskrivningar eller uppdelningar av poster i dessa rapporter och information om poster som inte uppfyller kraven på att redovisas i dessa rapporter.

12. Bedömningen av huruvida ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka användares ekonomiska beslut, och därmed vara väsentligt, kräver överväganden avseende dessa användares egenskaper. Enligt punkt 25 i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*”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.

ÖVERGRIPANDE ÖVERVÄGANDEN

Rättvisande bild och förenlighet med IFRS

13. ***De finansiella rapporterna skall ge en rättvisande bild av företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. En rättvisande bild kräver en korrekt bild av transaktionernas effekter, andra händelser och förhållanden i enlighet med de definitioner av och redovisningsvillkor för tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som framställs i föreställningsramen. Tillämpningen av IFRS, med ytterligare upplysningar där så krävs, förutsätts leda till finansiella rapporter som ger en rättvisande bild.***

14. ***Ett företag vars finansiella rapporter följer IFRS gör ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om detta i noterna till de finansiella rapporterna. Finansiella rapporter skall inte beskrivas som att de följer IFRS såvida de inte följer samtliga krav i IFRS.***

15. I praktiskt taget alla fall uppnås en rättvisande bild genom att följa tillämpbara standarder. En rättvisande bild kräver också att ett företag

(a) väljer och tillämpar redovisningsprinciper i enlighet med 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 standard eller tolkning som särskilt gäller en post.

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

(c) lämnar ytterligare upplysningar när en tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användarna

▼M5

att förstå effekten av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

16. ***Avvikande redovisningsprinciper kan vare sig rättfärdigas genom upplysning om de redovisningsprinciper som använts eller genom noter eller förklaringar.***

17. ***I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att det skulle vara så missvisande att tillämpa ett krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i föreställningsramen, skall företaget avvika från kravet på det sätt som anges i punkt 18 när relevant bindande regelverk så kräver, eller i annat fall inte förbjuder, en sådan avvikelse.***

18. ***När ett företag avviker från ett krav i en standard eller en tolkning i enlighet med punkt 17 skall det lämna upplysning 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 standarder och tolkningar, förutom att det avvikit från ett visst krav i syfte att uppnå en rättvisande bild,

    (c) titeln på den standard eller tolkning från vilken företaget har avvikit, avvikelsens karaktär, inklusive den behandling som krävs enligt standarden eller tolkningen, anledningen till varför den behandlingen skulle vara så missvisande i detta fall att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i* Föreställningsramen *samt den princip som använts,

    och

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

19. ***När ett företag har avvikit från ett krav i en standard eller en tolkning under en tidigare period och denna avvikelse påverkar de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna under innevarande period, skall det lämna upplysning om detta i enlighet med punkt 18 (c) och (d).***

20. Punkt 19 tillämpas exempelvis när ett företag i en tidigare period gjorde en avvikelse från ett krav i en standard eller en tolkning på värdering av tillgångar eller skulder och denna avvikelse påverkar den värdering av förändringar i tillgångar och skulder som redovisas i innevarande periods finansiella rapporter.

21. ***I de ytterst sällsynta fall där företagsledningen kommer fram till att det skulle vara så missvisande att tillämpa ett krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i* Föreställningsramen*, men relevant bindande regelverk förbjuder avvikelse från kravet skall företaget, i största möjliga mån, minska de upplevda missvisande aspekterna av att följa kravet genom att lämna upplysning om***

    (a) titeln på standarden eller tolkningen i fråga, kravets karaktär och anledningen till att företagsledningen har kommit fram till att det skulle vara så missvisande att följa kravet under dessa omständigheter att det skulle strida 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.

22. Vad gäller punkterna 17-21 skulle information strida mot de finansiella rapporternas syfte när informationen inte ger en korrekt bild av transaktionerna, andra händelser och förhållanden som antingen görs gällande att den utvisar eller vad som rimligen kan antas att den utvisar och följdaktligen skulle informationen sannolikt kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Vid bedömning av huruvida det skulle vara så missvisande att följa ett visst krav i en standard eller en tolkning att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i *föreställningsramen* överväger företagsledningen

    (a) varför de finansiella rapporternas syfte inte kan 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 att såvida inte annat kan påvisas att det inte skulle vara så missvisande att följa kravet att det skulle strida mot de finansiella rapporternas syfte såsom det framställs i *föreställningsramen*.

Antagande om fortlevnad

23. ***I samband med upprättandet av finansiella rapporter skall företagsledningen göra en bedömning av företagets förmåga att fortsätta verksamheten. Finansiella rapporter skall upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, såvida företagsledningen inte har för avsikt att antingen avveckla företaget eller att upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ än att göra det. Om 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, skall upplysning lämnas om dessa osäkerhetsfaktorer. Om de finansiella rapporterna inte utarbetats utifrån fortlevnadsprincipen, skall upplysning lämnas om detta, jämte en redogörelse för den princip enligt vilka rapporterna utarbetats samt skälen till att företaget inte anses kunna fortsätta sin verksamhet.***

24. Vid bedömningen av om det finns förutsättningar för ett antagande om fortlevnad, beaktar företagsledningen all tillgänglig information om den framtida tidsperioden, vilken är minst, men inte begränsas till, tolv månader efter balansdagen. Omfattningen av övervägandena beror på förhållandena i varje enskilt fall. När företaget har redovisat vinster under en längre tidsperiod och har säkerställd tillgång till finansieringskällor, är det möjligt att utan en detaljerad analys fastställa att de finansiella rapporterna kan bygga på fortlevnadsprincipen. 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 förutsättningarna för antagandet om fortlevnad är uppfyllda.

Periodiseringsprincipen

25. ***Ett företag skall, med undantag för information om kassaflöden, upprätta sina finansiella rapporter genom tillämpning av periodiseringsprincipen.***

26. När periodiseringsprincipen används redovisas 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*.

Konsekvent utformning

27. ***Uppställningen och klassificeringen av posterna i de finansiella rapporterna skall vara oförändrade 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 indelning skulle vara mer korrekt med avseende på kriterierna för val och tillämpning av redovisningsprinciper i IAS 8,

eller

(b) det i en standard eller tolkning krävs en ändring av utformningen.

28. Ett betydande förvärv eller avyttring eller en översyn av utformningen av företagets finansiella rapporter, kan vara indikationer på att 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 användarna av finansiella rapporter och att det är troligt att den förändrade strukturen är bestående, så att den inte leder till en försämrad jämförbarhet. När sådana förändringar av utformningen genomförs, ändrar företaget klassificeringen av den jämförande informationen för tidigare perioder i enlighet med punkt 38 och 39.

Väsentlighet och sammanslagningar

29. ***Varje väsentlig kategori av likartade poster skall anges separat i de finansiella rapporterna. Poster med olikartad karaktär eller funktion skall redovisas separat såvida de inte är oväsentliga.***

30. Finansiella rapporter är resultatet av bearbetningar av ett stort antal transaktioner eller andra händelser som slagits samman i kategorier beroende på

▼M5

karaktär eller funktion. Den sista etappen i denna process av sammanslagning och klassificering består i att ta fram komprimerade och systematiserade uppgifter, som utgör poster i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen eller i noterna. Om en post i sig inte är väsentlig, slås den samman med andra poster antingen i dessa finansiella rapporter eller i noterna. En post som inte är tillräckligt väsentlig för att anges separat i dessa finansiella rapporter kan ändå vara tillräckligt väsentlig för att anges separat i noterna.

31. Att tillämpa väsentlighetsprincipen innebär att ett visst upplysningskrav i en standard eller tolkning inte behöver uppfyllas om informationen inte är väsentlig.

Kvittning

32. ***Tillgångar och skulder samt intäkter och kostnader skall inte kvittas såvida det inte krävs eller är tillåtet enligt en standard eller tolkning.***

33. Det är viktigt att såväl tillgångar och skulder som intäkter och kostnader rapporteras var för sig. Kvittning i resultaträkningen eller i balansräkningen minskar både användarnas möjligheter att förstå transaktioner, händelser och förhållanden och att bedöma företagets framtida kassaflöden, utom i de fall kvittning återspeglar innebörden av transaktionen eller annan händelse. Värdering av tillgångar netto efter avdrag för värderegleringsposter – exempelvis för inkurans i varulager eller för osäkra fordringar – är inte kvittning.

34. IAS 18, *Intäkter*, definierar begreppet intäkter och kräver att dessa värderas 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. Resultatet av sådana transaktioner redovisas, när denna redovisning återspeglar transaktionens eller annan händelses ekonomiska innebörd, genom att eventuella intäkter kvittas mot de kostnader som uppkommer vid transaktionen i fråga. Exempelvis

(a) redovisas vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive placeringar och rörelsetillgångar, genom att från erhållna intäkter dra av tillgångarnas redovisade värden och därtill hänförliga försäljningskostnader,

och

(b) kan kostnader hänförliga till en avsättning som redovisas i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* och som ersätts enligt avtal med tredje part (exempelvis en leverantörsgaranti) nettoredovisas mot den erhållna ersättningen.

35. Dessutom redovisas vinster och förluster som härrör från en grupp likartade transaktioner netto, exempelvis valutakursvinster och valutakursförluster eller vinster och förluster på finansiella instrument som innehas för handel. Sådana vinster och förluster redovisas dock separat om de är väsentliga.

Jämförande information

36. ***Förutom i de fall en standard eller tolkning tillåter eller kräver annat, skall jämförande information lämnas för den föregående perioden avseende alla belopp i de finansiella rapporterna. Jämförande information skall lämnas i de kommenterande och beskrivande avsnitten när detta är av betydelse för förståelsen av de finansiella rapporterna för den aktuella perioden.***

37. I vissa fall är kommentarerna beträffande tidigare period eller tidigare perioder relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis lämnas i den aktuella perioden upplysning om rättstvister beträffande vilka utgången var oviss på föregående balansdag och som fortfarande inte är avgjorda. Användarna är betjänta av uppgift om att ovissheten förelåg föregående balansdag och om de åtgärder som vidtagits under den aktuella perioden för att avlägsna ovissheten.

38. ***När uppställningen eller klassificeringen av poster i de finansiella rapporterna ändras, skall jämförelsetalen omklassificeras, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart. När jämförelsetalen omklassificeras skall ett företag lämna upplysning om***

(a) omklassificeringens karaktär,

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

▼M5

och

(c) anledningen till omklassificeringen.

39. ***När det är praktiskt ogenomförbart att omklassificera jämförelsetal, skall ett företag lämna upplysning om***

(a) anledningen till att jämförelsetalen inte omklassificeras,

och

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

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

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

STRUKTUR OCH INNEHÅLL

Inledning

42. Enligt denna standard krävs vissa upplysningar i balansräkningen, resultaträkningen och redogörelsen för förändringar i eget kapital samt att andra poster skall redovisas antingen i dessa rapporter eller i noterna. I IAS 7 anges krav på uppställningen av en kassaflödesanalys.

43. I denna standard används begreppet ”upplysningar” i vid bemärkelse och begreppet omfattar poster som redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen samt i noterna. Upplysningar krävs också enligt andra standarder och tolkningar. Såvida inte annat anges i denna standard eller i någon annan standard eller tolkning lämnas sådana upplysningar i antingen balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen (vilket som är relevant), eller i noterna.

Identifiering av de finansiella rapporterna

44. ***De finansiella rapporterna skall tydligt identifieras och särskiljas från annan information i samma publicerade dokument.***

45. IFRS är tillämpliga enbart på de finansiella rapporterna och inte på annan information som lämnas i en årsredovisning eller i ett annat dokument. Det är därför viktigt att användarna kan särskilja information som är upprättad i enlighet med IFRS från annan information som kan vara användbar för användarna men som inte behandlas i dessa krav.

46. ***Varje enskild del i de finansiella rapporterna skall vara tydligt identifierad. Dessutom skall följande information anges på ett tydligt sätt och vid behov upprepas när det är nödvändigt för att den presenterade informationen skall förstås på ett riktigt sätt***

(a) namnet på det rapporterande företaget eller annan identifiering av detta samt eventuella förändring i denna information jämfört med föregående balansdag,

(b) huruvida de finansiella rapporterna avser det enskilda företaget eller koncernen,

(c) balansdagen eller den period som de finansiella rapporterna omfattar, beroende på vad som är tillämpligt i fråga om den del i de finansiella rapporterna det gäller,

(d) rapporteringsvalutan, enligt definition i IAS 21, **Effekterna av ändrade valutakurser,**

och

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

47. Kraven i punkt 46 uppfylls normalt genom att sidhuvuden och förkortade kolumnrubriker finns på alla sidor i de finansiella rapporterna. Valet av det bästa sättet att presentera denna information är en fråga om bedömning.

▼M5

Exempelvis används inte alltid sidindelning när rapporterna presenteras elektroniskt. Ovannämnda uppgifter infogas då så ofta det är nödvändigt för att informationen i de finansiella rapporterna skall förstås på ett riktigt sätt.

48. Finansiella rapporter blir ofta mer lättillgängliga om informationen presenteras i tusental eller miljontal av rapporteringsvalutan. Detta är acceptabelt om den noggrannhet med vilken beloppen är angivna framgår och väsentlig information inte utelämnas.

Rapporteringsperiod

49. ***Finansiella rapporter skall lämnas minst en gång per år. När ett företags balansdag ändras och årsredovisningen lämnas för en period som är längre eller kortare än ett år skall företaget upplysa om vilken period de finansiella rapporterna omfattar samt även upplysa om***

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

och

(b) att jämförelsetalen i resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och kassaflödesanalysen samt tillhörande noter inte är helt och hållet jämförbara.

50. Normalt omfattar de finansiella rapporterna konsekvent en period om ett år. Vissa företag föredrar emellertid av praktiska skäl att rapporterna omfattar exempelvis en period om 52 veckor. Denna standard förhindrar inte detta, eftersom det är osannolikt att de finansiella rapporterna härigenom blir väsentligt olika dem som skulle ha omfattat ett år.

Balansräkning

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

51. ***Ett företag skall klassificera omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i balans-räkningen i enlighet med punkterna 57-67 förutom när en klassificering som bygger på likviditet ger information som är tillförlitlig och mer relevant. När detta undantag gäller, skall alla tillgångar och skulder tas upp i huvudsak i likviditetsordning.***

52. ***Oberoende vilken metod som väljs för redovisningen skall ett företag för varje tillgångspost och skuldpost som förväntas bli återvunnen eller reglerad (a) högst tolv månader efter balansdagen och (b) mer än tolv månader efter balansdagen, lämna upplysning om det belopp som förväntas återvinnas eller regleras efter mer än tolv månader.***

53. När ett företag tillhandahåller varor och tjänster inom en tydligt identifierbar verksamhetscykel, ger en uppdelning i balansräkningen av tillgångarna i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar, och av skulderna i kortfristiga och långfristiga skulder värdefull information, genom att de nettotillgångar som kontinuerligt omsätts som rörelsekapital särskiljs 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.

54. 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 eftersom företaget inte tillhandahåller varor eller tjänster i en tydligt identifierbar verksamhetscykel.

55. När punkt 51 tillämpas kan ett företag redovisa vissa av sina tillgångar och skulder genom att klassificera dem som omsättnings- eller anläggningstillgångar och andra i likviditetsordning i de fall detta ger information som är tillförlitlig och mer relevant. Behovet av en blandad utformning kan uppstå när ett företag bedriver en blandad verksamhet.

56. Information om förväntade datum för avyttring av tillgångar och skulder är användbar vid bedömningen av ett företags likviditet och betalningsförmåga. Enligt IAS 32 krävs 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 respektive reglering av icke-monetära tillgångar och skulder såsom varulager och avsättningar är också användbar, vare sig tillgångarna delas in i omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och

▼M5

skulderna delas in i kort- och långfristiga skulder eller sådan indelning inte görs. Exempelvis lämnar företaget upplysning om det lagervärde som förväntas bli omsatt efter mer än tolv månader efter balansdagen.

Omsättningstillgångar

57. ***En tillgång skall klassificeras som en omsättningstillgång när den uppfyller något av följande kriterier***

(a) den förväntas bli såld under, eller är avsedd för försäljning eller förbrukning under, företagets normala verksamhetscykel,

(b) den innehas främst för handelsändamål,

(c) den förväntas bli realiserad inom tolv månader efter balansdagen,

eller

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

Alla andra tillgångar skall klassificeras som anläggningstillgångar.

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

59. 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 ett företags normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar beräknas verksamhetscykelns varaktighet 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 balansdagen. Omsättningstillgångar omfattar också tillgångar som främst innehas för handelsändamål (finansiella tillgångar i denna kategori klassificeras som att de innehas för handel i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*) och den kortfristiga delen av finansiella anläggningstillgångar.

Kortfristiga skulder

60. ***En skuld skall klassificeras som en kortfristig skuld när den uppfyller följande kriterier***

(a) den förväntas bli reglerad under företagets normala verksamhetscykel,

(b) den innehas främst för handelsändamål,

(c) den förväntas bli reglerad inom tolv månader efter balansdagen,

eller

(d) företaget har inte en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter balansdagen.

Alla andra skulder skall klassificeras som långfristiga skulder.

61. Vissa kortfristiga skulder, såsom leverantörsskulder och vissa upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, är en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de förfaller till betalning efter mer än tolv månader efter balansdagen. Samma normala verksamhetscykel används vid klassificeringen av ett företags tillgångar och skulder. När ett företags normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar beräknas verksamhetscykelns varaktighet uppgå till tolv månader.

62. Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen 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 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 balansdagen är anläggningstillgångar, med beaktande av punkterna 65 och 66.

▼M5

63. Ett företag klassificerar sina finansiella skulder som kortfristiga skulder när de förfaller till betalning inom tolv månader efter balansdagen även om

(a) den ursprungliga löptiden översteg tolv månader,

och

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

64. Om ett företag förväntar sig, och har rätt, att refinansiera eller förlänga en förpliktelse i minst tolv månader efter balansdagen i enlighet med en befintlig kredit, klassificeras förpliktelsen som långfristig även om den i annat fall skulle förfalla inom en kortare tidsperiod. Men när företaget inte har rätt till refinansiering eller förlängning av förpliktelsen (om det exempelvis inte finns någon överenskommelse om refinansiering) beaktas inte möjligheten till refinansiering och förpliktelsen klassificeras som en kortfristig skuld.

65. När ett företag bryter ett åtagande enligt ett långfristigt låneavtal på eller före balansdagen med effekten att skulden blir betalbar vid anfordran klassificeras skulden som en kortfristig skuld även om långivaren, efter balansdagen och innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, har gått med på att inte kräva betalning trots avtalsbrottet. Skulden klassificeras som en kortfristig skuld eftersom företaget, på balansdagen, inte har en ovillkorad rättighet att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter detta datum.

66. Skulden klassificeras dock som långfristig om långivaren vid balansdagen har gått med på att erbjuda anstånd i minst tolv månader efter balansdagen, under vilket företaget kan åtgärda avtalsbrottet och under vilket långivaren inte kan begära omedelbar betalning.

67. När det gäller lån som klassificeras som kortfristiga skulder gäller att om följande händelser inträffar mellan balansdagen och det datum de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, uppfyller dessa händelser kravet på upplysning om händelser efter balansdagen som inte beaktas, i enlighet med IAS 10, *Händelser efter balansdagen*:

(a) långsiktig refinansiering,

(b) åtgärdande av ett avtalsbrott gällande ett långfristigt låneavtal,

och

(c) erhållande av anstånd från långivarna för att åtgärda ett avtalsbrott rörande ett långfristigt låneavtal som förfaller minst tolv månader efter balansdagen.

Information som redovisas i balansräkningen

68. ***Balansräkningen skall minst innefatta beloppen för följande balansposter***

(a) materiella anläggningstillgångar,

(b) förvaltningsfastigheter,

(c) immateriella tillgångar,

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

(e) placeringar redovisade i enlighet med kapitalandelsmetoden,

(f) biologiska tillgångar,

(g) varulager,

(h) kundfordringar och andra fordringar,

(i) likvida medel,

(j) leverantörsskulder och andra skulder,

(k) avsättningar,

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

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

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

(o) minoritetsintressen, redovisade under eget kapital,

▼M5

och

(p) emitterat kapital och annat eget kapital hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget.

69. ***Ytterligare balansposter, rubriker och delsummor skall redovisas i balansräkningen när så krävs för förståelsen av företagets finansiella ställning.***

70. ***När ett företag klassificerar omsättnings- och anläggningstillgångar samt kort- och långfristiga skulder separat i balansräkningen skall det inte klassificera uppskjutna skattefordringar (-skulder) som omsättningstillgångar (kortfristiga skulder).***

71. Denna standard föreskriver vare sig ordningsföljd eller format för redovisningen av posterna. Punkt 68 innehåller endast en förteckning över poster som är så skilda i karaktär eller funktion att de motiverar separat redovisning i balansräkningen. Dessutom

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

(b) kan beteckningar och posters ordningsföljd eller graden av sammanslagning av likartade poster ändras i enlighet med företagets karaktär och dess transaktioner, för att tillhandahålla den information som är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning. Exempelvis ändrar en bank ovanstående beteckningar för att använda de mer specifika kraven i IAS 30.

72. Bedömningen av om ytterligare poster skall redovisas separat grundas på en avvägning mellan

(a) tillgångarnas karaktär och likviditet,

(b) tillgångarnas funktion i företaget,

och

(c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulderna.

73. Användningen av olika värderingsgrunder för olika slags tillgångar tyder på att de har olika karaktär eller funktion och att de därför skall redovisas som separata balansposter. Exempelvis kan olika slag av materiella anläggningstillgångar redovisas till anskaffningsvärde eller till ett omvärderat belopp i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*.

Information som redovisas i balansräkningen eller i noterna

74. ***Ett företag skall, antingen i balansräkningen eller i noterna, göra en underindelning av de redovisade balansposterna på ett lämpligt sätt med hänsyn till företagets verksamhet.***

75. Detaljnivån i underindelningarna beror på kraven i IFRS och berörda belopps storlek, karaktär och funktion. De faktorer som anges i punkt 72 används också för att bestämma grunderna för underindelningen. Upplysningarna varierar för varje post, exempelvis

(a) delas materiella anläggningstillgångar upp i mindre grupper i enlighet med IAS 16,

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

(c) delas varulager, i enlighet med 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, överkurser och annat eget kapital.

76. ***Ett företag skall antingen i balansräkningen eller i noterna lämna följande upplysningar***

(a) för varje slag av aktiekapital

(i) beslutat antal aktier,

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

▼M5

(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 i rätten till vinstutdelning 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 reservpost under eget kapital.

77. ***Ett företag utan aktiekapital, såsom ett handelsbolag eller en stiftelse, skall lämna information som motsvarar den som krävs enligt punkt 76 (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.***

Resultaträkning

Periodens resultat

78. ***Alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period skall inkluderas i beräkningen av periodens resultat såvida inte en standard eller tolkning kräver eller tillåter annat.***

79. Vanligen inkluderas samtliga resultatposter i beräkningen av periodens resultat. Detta innefattar effekterna av ändringar i uppskattningar och bedömningar. Det kan dock finnas omständigheter under vilka vissa poster kan undantas från den aktuella periodens resultat. IAS 8 behandlar två sådana omständigheter: Rättelsen av fel och effekten av byten av redovisningsprinciper.

80. Andra standarder behandlar poster som kan motsvara definitionerna av intäkter eller kostnad i *föreställningsramen* men som vanligen inte inkluderas i resultatet. Exempel på detta är omvärderingsreserver (se IAS 16), vissa vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen av finansiella rapporter för en utlandsverksamhet (se IAS 21) samt vinster eller förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som kan säljas (se IAS 39).

Information som redovisas i resultaträkningen

81. ***Resultaträkningen skall minst innefatta beloppen för följande balansposter för perioden***

(a) intäkter,

(b) finansieringskostnader,

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

(d) redovisat resultat före skatt på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamhet under avveckling,

(e) skattekostnad,

och

(f) resultat.

82. ***Följande poster skall redovisas i resultaträkningen som fördelning av periodens resultat***

(a) resultat hänförligt till minoritetsintressen,

och

(b) resultat hänförligt till innehavare av andelar i moderföretaget.

▼M5

83. ***Ytterligare resultatposter, rubriker och delsummor skall redovisas i resultaträkningen när så krävs för förståelsen av företagets finansiella ställning.***

84. Eftersom effekterna av ett företags olika aktiviteter, transaktioner och andra händelser skiljer sig åt i fråga om stabilitet, risk och förutsägbarhet, leder upplysningar om olika beståndsdelar i resultatet till en bättre förståelse av det uppnådda finansiella resultatet och är ett stöd vid framtagande av prognoser över framtida resultat. Ytterligare poster tas in i resultaträkningen och använda beteckningar och ordningsföljd ändras när så krävs för att förklara det ekonomiska resultatets beståndsdelar. De faktorer som skall beaktas omfattar intäkts- och kostnadskomponenters väsentlighet, karaktär och funktion. Exempelvis ändrar en bank beteckningarna för att använda de mer specifika kraven i IAS 30. Intäkts- och kostnadsposter kvittas inte, såvida inte villkoren i punkt 32 är uppfyllda.

85. ***Ett företag skall inte redovisa intäkts- och kostnadsposter som extraordinära poster, vare sig i resultaträkningen eller i noterna.***

Information som redovisas i resultaträkningen eller i noterna

86. ***När intäkts- och kostnadsposter är väsentliga skall separat upplysning om karaktär och belopp lämnas.***

87. Omständigheter som ger upphov till separata upplysningar om intäkts- och kostnadsposter innefattar

(a) nedskrivningar av varulager till nettoförsäljningsvärde eller av materiella anläggningstillgångar till återvinningsvärdet såväl som återföringar av sådana nedskrivningar,

(b) omstruktureringar av ett företags verksamhet och återföringar av avsättningar för omstruktureringskostnader,

(c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,

(d) avyttringar av investeringar,

(e) verksamheter under avveckling,

(f) uppgörelser vid rättstvister,

och

(g) övriga återföringar av avsättningar.

88. ***Ett företag skall redovisa en uppställning av kostnaderna med en klassificering som antingen bygger på kostnadernas karaktär eller på deras funktion i företaget, beroende på vilken som ger information som är tillförlitlig och mest relevant.***

89. Företag uppmuntras att redovisa uppställningen enligt punkt 88 i resultaträkningen.

90. Kostnader delas in ytterligare i syfte att belysa det finansiella resultatets beståndsdelar som kan variera i fråga om frekvens, vinst- eller förlustpotential och förutsägbarhet. Denna analys tillhandahålls på två sätt.

91. Den första uppställningen kallas kostnadsslagsindelning. I resultaträkningen slås kostnader samman utifrån deras karaktär (exempelvis avskrivning, materialinköp, transportkostnader, ersättningar till anställda, reklamkostnader) och fördelas inte på olika funktioner i företaget. Denna metod kan vara enkel att använda eftersom den inte kräver någon fördelning av kostnader på funktioner. 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	
Kostnader för ersättningar till anställda	X	
Avskrivningar	X	
Övriga kostnader	X	
Summa kostnader		-X
Vinst		X

▼M5

92. Den andra uppställningen kallas funktionsindelning och klassificerar kostnader utifrån deras funktion, som del av kostnaden för försäljning, eller, exempelvis, kostnader för distribution eller administration. Som minimum skall ett företag enligt denna metod lämna separat upplysning om kostnaden för sålda varor. Denna metod ger ofta mer relevant information till användarna än klassificeringen av kostnaderna 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
Vinst	X

93. ***Företag som klassificerar kostnaderna efter funktion skall lämna ytterligare information om kostnadernas karaktär, inklusive avskrivningar och kostnader för ersättningar till anställda.***

94. 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 båda uppställningsmetoderna har fördelar för olika typer av företag, kräver denna standard att företagsledningen väljer den metod som ger den mest relevanta och tillförlitliga uppställningen. Eftersom information om kostnadernas karaktär är värdefull vid bedömning av framtida kassaflöden skall dock ytterligare upplysningar lämnas när den funktionsindelade uppställningen används. I punkt 93 har ”ersättningar till anställda” samma innebörd som i IAS 19, *Ersättningar till anställda*.

95. ***Ett företag skall, antingen i resultaträkningen eller i redogörelsen för förändringar i eget kapital, eller i noterna, lämna upplysning om utdelning som redovisats som utdelning till innehavare av andelar under perioden samt hänförligt belopp per aktie.***

Redogörelse för förändringar i eget kapital

96. ***Ett företag skall utforma en redogörelse för förändringar i eget kapital där redogörelsen skall innehålla***

(a) periodens resultat,

(b) varje post av periodens intäkter och kostnader som, till följd av andra standarder eller tolkningar, redovisas direkt mot eget kapital samt summan av dessa poster,

(c) summa intäkter och kostnader för perioden (beräknad som summan av (a) och (b)), med separat angivelse av totalbeloppen hänförliga till innehavare av andelar i moderbolaget och till minoritetsintressen,

och

(d) för varje enskild del i eget kapital, effekterna av byten av redovisningsprinciper och rättelser av fel redovisade i enlighet med IAS 8.

97. ***Ett företag skall också redovisa, antingen i redogörelsen för förändringar i eget kapital eller i noterna***

(a) belopp avseende transaktioner med innehavare av andelar som agerat i sin egenskap av innehavare av andelar, där fördelningen på innehavare av andelar redovisas separat,

(b) saldot för balanserade vinstmedel (det vill säga ackumulerat resultat) vid periodens början och på balansdagen samt periodens förändringar,

och

(c) en avstämning av det redovisade värdet för de olika posterna i tillskjutet eget kapital och varje reserv vid periodens början och slut med varje förändring separat redovisad.

▼M5

98. Förändringar i ett företags eget kapital mellan två balansdagar återspeglar ökningen eller minskningen av dess nettotillgångar under perioden. Med undantag för förändringar som är en följd av transaktioner med innehavare av andelar som agerat i sin egenskap av innehavare av andelar (exempelvis kapitaltillskott, återköp av företagets egetkapitalinstrument och utdelning) och transaktionskostnader som är direkt hänförliga till sådana transaktioner, motsvarar den sammanlagda förändringen i eget kapital under en period totalsumman av intäkter och kostnader, inklusive vinster och förluster, som företagets verksamhet genererat under perioden (oavsett om dessa intäkts- och kostnadsposter redovisas i resultatet eller direkt som förändringar i eget kapital).

99. Denna standard kräver att alla intäktsposter och kostnadsposter som redovisas under en period skall inkluderas i periodens resultat såvida inte en annan standard eller en tolkning kräver annat. Andra standarder kräver att vissa resultat (såsom omvärderingsökningar och –minskningar, vissa valutakursdifferenser, vinster eller förluster vid omvärdering av finansiella tillgångar som kan säljas och hänförliga belopp avseende aktuell skatt och uppskjuten skatt) skall redovisas direkt som förändringar i eget kapital. Eftersom det är viktigt att beakta samtliga intäkts- och kostnadsposter vid bedömningen av förändringar i ett företags finansiella ställning mellan två balansdagar, kräver denna standard en redogörelse för förändringar i eget kapital som belyser ett företags sammanlagda intäkter och kostnader, inklusive sådana som redovisas direkt mot eget kapital.

100. IAS 8 kräver retroaktiva justeringar för att återspegla effekten av byten av redovisningsprinciper, i den mån detta är praktiskt genomförbart, förutom när övergångsbestämmelser i en annan standard eller i en tolkning kräver annat. IAS 8 kräver också retroaktiva omräkningar avseende rättelser av fel, i den mån detta är praktiskt genomförbart. Retroaktiva justeringar och retroaktiva omräkningar görs av saldot för balanserade vinstmedel, förutom när en standard eller en tolkning kräver retroaktiv justering av en annan del av eget kapital. Punkt 96 (d) kräver upplysning i redogörelsen för förändringar i eget kapital om den totala justeringen av varje del 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.

101. Kraven i punkterna 96 och 97 kan uppfyllas på olika sätt. Ett exempel är en tabelluppställning med en avstämning av ingående och utgående balanser för varje del i eget kapital. Ett annat sätt är att endast redovisa de poster som anges i punkt 96 i redogörelsen för förändringar i eget kapital. Enligt denna metod redovisas de poster som beskrivs i punkt 97 i noterna.

Kassaflödesanalys

102. 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. IAS 7, *Kassaflödesanalys,* innehåller krav på utformningen av kassaflödesanalysen och tillhörande upplysningar.

Noter

Struktur

103. ***Noterna skall***

(a) innehålla information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt de specifika redovisningsprinciper som används i enlighet med punkterna 108-115,

(b) innehålla den information som krävs enligt IFRS som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen,

och

(c) innehålla ytterligare information som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital eller kassaflödesanalysen, men som är relevant för förståelsen av dessa rapporter.

104. ***Noterna skall, så långt det är praktiskt genomförbart, presenteras på ett systematiskt sätt. Varje post i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och i kassaflödesanalysen skall innehålla hänvisning till tillhörande information i noterna.***

▼M5

105. Noterna presenteras normalt i nedanstående ordningsföljd, vilket underlättar för användarna att förstå de finansiella rapporterna och jämföra dem med andra företags finansiella rapporter

(a) ett uttalande om att IFRS följs (se punkt 14),

(b) en översikt över betydande redovisningsprinciper som används (se punkt 108),

(c) tilläggsinformation avseende de poster som presenteras i balansräkningen, resultaträkningen, redogörelsen för förändringar i eget kapital och i kassaflödesanalysen, i den ordningsföljd som varje rapport och varje 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 IAS 32).

106. I vissa fall kan det vara nödvändigt eller önskvärt att ändra ordningsföljden mellan vissa poster i noterna. Exempelvis kan information om förändringar av verkligt värde som redovisas i resultatet kombineras med information om finansiella instruments löptider, även om de förra upplysningarna hör till resultaträkningen och de senare till balansräkningen. En systematisk struktur bibehålls dock så långt det är praktiskt genomförbart.

107. Noter med information om grunden för upprättandet av de finansiella rapporterna samt särskilda redovisningsprinciper kan utgöra en separat del av de finansiella rapporterna.

Upplysning om redovisningsprinciper

108. ***Ett företag skall i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper upplysa om***

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

och

(b) övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna.

109. Det är viktigt att användarna är medvetna om den värderingsgrund eller de värderingsgrunder som använts i de finansiella rapporterna (exempelvis historiskt anskaffningsvärde, återanskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, verkligt värde eller återvinningsvärde) eftersom grunden för de finansiella rapporternas utformning på ett betydande sätt påverkar analysen av dem. När mer än en värderingsgrund använts 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.

110. När företagsledningen avgör om den skall lämna upplysning om en viss redovisningsprincip beaktar den huruvida uppgiftslämnandet skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner, andra händelser och förhållanden återspeglas i det redovisade resultatet och den finansiella ställningen. Upplysningar om vissa redovisningsprinciper är särskilt användbar för användare när dessa principer utgör tillåtna alternativ i standarder och tolkningar. 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 standarder kräver särskilt upplysning om vissa 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. IAS 23, *Lånekostnader,* kräver upplysning om huruvida lånekostnader redovisas direkt som en kostnad eller inräknas i tillgångarnas anskaffningsvärde.

111. Varje företag skall, mot bakgrund av verksamhetens karaktär, överväga vilka principer som användarna av företagets finansiella rapporter kan förvänta sig upplysning om för den aktuella typen av företag. Exempelvis skulle ett företag som skall betala inkomstskatt förväntas lämna upplysning om redovisningsprinciperna för inkomstskatter, inklusive dem som gäller uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar. När ett företag

▼M5

har betydande verksamhet i utlandet eller transaktioner i utländska valutor, förväntas det lämna upplysning om tillämpade principer för redovisningen av valutakursvinster och valutakursförluster. När det har skett företagsförvärv eller samgåenden skall upplysning lämnas om de principer som använts vid värdering av goodwill och minoritetsintressen.

112. En redovisningsprincip kan vara betydande på grund av karaktären i företagets verksamhet 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 väljs och tillämpas i enlighet med IAS 8.

113. ***Ett företag skall i sammanställningen över betydande redovisningsprinciper eller i andra noter upplysa om de bedömningar företagsledningen har gjort, förutom dem som innefattar uppskattningar (se punkt 116), när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper, som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.***

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

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

(b) när, i huvudsak, 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 finansieringsöverenskommelser 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.

115. Vissa av de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 113 krävs enligt andra standarder. Exempelvis kräver IAS 27 att ett företag lämnar upplysning om anledningarna till att företagets ägarandel inte medför ett bestämmande inflytande, när det gäller ett investeringsobjekt som inte är ett dotterföretag även om över hälften av rösterna eller potentiella röster ägs direkt eller indirekt via dotterföretag. Enligt IAS 40 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.

De viktigaste källorna till osäkerheter i uppskattningarna

116. ***Ett företag skall i noterna lämna upplysning om de viktigaste antagandena om framtiden och andra viktiga källor till osäkerheter i uppskattningar på balansdagen, som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de redovisade beloppen för tillgångar och skulder under nästkommande räkenskapsår. När det gäller dessa tillgångar och skulder, skall noterna innefatta uppgifter om***

(a) deras karaktär,

och

(b) deras redovisade värde per balansdagen.

117. Att fastställa vissa tillgångar och skulders redovisade värde kräver uppskattning av effekterna av osäkra framtida händelser på dessa tillgångar och skulder per balansdagen. Exempelvis krävs, i avsaknad av nyligen observerade marknadspriser som används för att värdera följande tillgångar och skulder, framåtriktade uppskattningar för att beräkna återvinningsvärdet på olika slag av materiella anläggningstillgångar, effekten av teknisk inkurans på varulagret, avsättningar som beror på framtida utfall av pågående rättstvister och långfristiga ersättningar till anställda, såsom pensionsförpliktelser. Dessa uppskattningar innefattar antaganden om sådana poster som riskjustering av kassaflöden eller använda rabattsatser, framtida förändringar av löner och framtida förändringar i priser som påverkar andra utgifter.

118. De huvudsakliga antagandena och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar som företaget lämnar upplysning om i enlighet med punkt 116, sammanhänger med de uppskattningar som kräver företagsledningens svåraste, mest subjektiva eller mest komplexa bedömningar. När

▼M5

antalet variabler och antaganden som påverkar den 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 vanligen i enlighet med detta.

119. Upplysningarna enligt punkt 116 krävs inte för tillgångar och skulder för vilka det föreligger en betydande risk för att deras redovisade värden kan komma att ändras väsentligt under nästkommande räkenskapsår om de, på balansdagen, värderas till verkligt värde som är baserat på nyligen observerade marknadspriser (deras verkliga värden kan komma att ändras väsentligt nästkommande räkenskapsår men dessa ändringar skulle inte härröra från antaganden eller andra källor till osäkerhet i uppskattningarna per balansdagen).

120. Upplysningarna i punkt 116 presenteras på ett sätt som hjälper användarna av finansiella rapporter att förstå de bedömningar som företagsledningen gör avseende framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningarna. Den lämnade informationens karaktär och omfattning varierar i enlighet med antagandets karaktär och andra omständigheter. Exempel på typer av upplysningar är

(a) antagandets karaktär eller andra osäkerheter i uppskattningarna,

(b) redovisade värdens känslighet för metoder, antaganden och uppskattningar 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.

121. Det är inte nödvändigt att lämna upplysning om budgetinformation eller prognoser i upplysningarna enligt punkt 116.

122. När det inte är praktiskt genomförbart att lämna upplysning om omfattningen av möjliga effekter av ett viktigt antagande eller en annan viktig källa till osäkerhet i uppskattningen per balansdagen, lämnar företaget upplysning om att det är rimligen möjligt, baserat på befintlig kunskap, att utfall under nästkommande räkenskapsår, som skiljer sig från antaganden, kan kräva en väsentlig justering av det redovisade värdet för den berörda tillgången eller skulden. I samtliga fall lämnar företaget upplysning om karaktär och redovisat värde för den tillgång eller skuld (eller det slag tillgångar eller skulder) som påverkas av antagandet i fråga.

123. Upplysningarna i punkt 113 om vissa bedömningar som företagsledningen har gjort när den tillämpar företagets redovisningsprinciper sammanhänger inte med upplysningarna om viktiga källor till osäkerhet i uppskattningarna i punkt 116.

124. Upplysningarna om vissa av de huvudantaganden som annars skulle krävas enligt punkt 116 krävs enligt andra standarder. Exempelvis krävs enligt IAS 37 upplysningar, enligt angivna omständigheter, om viktigare antaganden rörande framtida händelser som påverkar olika slag av avsättningar. Enligt IAS 32 krävs upplysning om betydande antaganden som använts vid uppskattning av verkliga värden för finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisats till verkligt värde. Enligt IAS 16 krävs upplysning om betydande antaganden som använts vid uppskattning av verkliga värden för omvärderade materiella anläggningstillgångar.

Övriga upplysningar

125. ***Ett företag skall i noterna lämna upplysning om***

(a) storleken på utdelning som har föreslagits eller tillkännagivits innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, men som inte redovisas som utdelning till innehavare av andelar under perioden och hänförligt belopp per andel,

och

(b) storleken på ej skuldförd företrädesrätt till ackumulativ utdelning.

126. ***Ett företag skall 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 verksam-

▼M5

hetsort, om denna är en annan än den där företagets huvudkontor ligger),

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

och

(c) namnet på moderföretaget och det yttersta moderföretaget för koncernen.

IKRAFTTRÄDANDE

127. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

UPPHÄVANDE AV IAS 1 (OMARBETAD 1997)

128. Denna standard ersätter IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter,* som omarbetades 1997.

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som gäller i december 2003

(a) ändras hänvisningar till ”nettoresultat” till ”resultat”,

(b) ändras hänvisningar till ”noter till de finansiella rapporterna” till ”noter”,

och

(c) ändras hänvisningar till ”eget kapital” till ”tillskjutet eget kapital”.

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. Punkterna 69 och 70 i IAS 12, *Inkomstskatter,* stryks.

A4. I IAS 19, *Ersättningar till anställda*, ändras punkt 23 så att den får följande ordalydelse:

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.

A5. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A6. IAS 34, *Delårsrapportering*, ändras enligt beskrivning nedan.

Punkt 5 ändras till följande ordalydelse:

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av

(a) en balansräkning,

(b) en resultaträkning,

(c) en redogörelse för förändringar i eget kapital, vari framgår antingen

(i) samtliga förändringar i eget kapital, eller

(ii) förändringar i eget kapital förutom dem som uppkommer vid transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar,

(d) en kassaflödesanalys,

och

(e) noter, som består av en sammanfattning av betydande redovisningsprinciper och andra förklarande noter.

Punkt 12 ändras till följande ordalydelse:

12. IAS 1 innehåller vägledning om finansiella rapporters struktur. I "Vägledning vid införande" till IAS 1 åskådliggörs olika sätt på vilka balansräkning, resultaträkning och redogörelse för förändringar i eget kapital kan utformas.

Punkt 13 ändras till följande ordalydelse:

13. Enligt IAS 1 krävs att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en separat beståndsdel i ett företags finansiella rapporter och tillåts att information om förändringar i eget kapital som uppkommer genom transaktioner med innehavare av andelar som agerar i sin egenskap av innehavare av andelar (inklusive utdelningar till innehavare av andelar) redovisas antingen i nämnda redogörelse eller i noterna. I delårsrapporten använder företaget samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital som i den senaste årsredovisningen.

A7. Punkterna 39 och 40 i IAS 35, *Verksamheter under avveckling*, ändras till följande ordalydelse:

39. Upplysningar enligt punkterna 27-37, förutom upplysningarna om redovisat resultat före skatt på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under

▼M5

avveckling i enlighet med punkt 31 (a), kan lämnas antingen i noterna eller i balansräkningen, resultaträkningen eller redogörelsen för förändringar i eget kapital.

40. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, krävs att redovisat resultat före skatt, på grund av försäljning/utrangering av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till verksamheten under avveckling i redovisas i resultaträkningen. Upplysningarna enligt punkterna 27 (f) och 27 (g) lämnas lämpligen i resultaträkningen respektive i kassaflödesanalysen.

A8. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A9. IAS 41, *Jord- och skogsbruk,* ändras enligt nedan.

Punkt 39 stryks.

Punkt 53 ändras till följande ordalydelse:

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, skall 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.

A10. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A11. I SIC-32, *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*, ändras punkt 5 till följande ordalydelse:

5. Denna tolkning skall inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av maskinvara (exempelvis webbservrar, testservrar, produktionsservrar och Internetanslutningar) avseende en webbplats. Sådana utgifter redovisas enligt IAS 16. När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller värdtjänster för företagets webbplats, skall dessutom utgifterna redovisas som kostnader, enligt punkt 78 i IAS 1 och *föreställningsramen*, när tjänsterna erhålls.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 2

Varulager

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–5
Definitioner	6–8
Värdering av varulager	9–33
Anskaffningsvärde för varulager	10–22
Inköpskostnader	11
Tillverkningskostnader	12–14
Andra kostnader	15–18
Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag	19
Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter från biologiska tillgångar	20
Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet	21–22
Beräkningsmetoder	23–27
Nettoförsäljningsvärde	28–33
Redovisning som kostnad	34–35
Upplysningar	36–39
Ikraftträdande	40
Upphävande av andra yttranden	41–42

▼M5

Denna omarbetade standard ersätter IAS 2, *Varulager*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur varulager skall redovisas. Den viktigaste frågan vid redovisning av varulager gäller vilket anskaffningsvärde som skall redovisas som tillgång till dess en motsvarande intäkt redovisas. Standarden ger vägledning om hur anskaffningsvärdet fastställs och hur det senare skall 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,

   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 resultaträkningen 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 resultaträkningen 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 skall 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.

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 skall 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.

▼M5

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.

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 skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet.***

Anskaffningsvärde för varulager

10. ***Anskaffningsvärdet för varulager skall 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 skall dras av när inköpskostnaderna bestäms.

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 resultaträkningen 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 nettoförsälj-

▼M5

ningsvärdet, 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 resultaträkningen kostnadsförs i den period till vilken de hänför sig

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

(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,

samt

(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

20. Enligt IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, skall varor som består av jord- och skogsbruksprodukter, som ett företag 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.

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.

▼M5

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, skall 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, skall beräknas genom tillämpning av först in, först ut-metoden (FIFU), eller av en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Ett företag skall 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 en rörelsegren vara till nytta för företaget på ett annat sätt än samma slags varor som används i en annan rörelsegren. 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 skall 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 geografiskt område. Tjänsteföretag särredovisar vanligen kostnader avseende varje uppdrag för vilket ett separat försäljningspris debiteras. Därför behandlas varje sådant uppdrag som en separat produkt.

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 på balansdagen.

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.*

▼M5

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 skall redovisat värde för dem kostnadsföras i resultaträkningen den period i vilken motsvarande intäkt redovisas. Justering av varor i lager till nettoförsäljningsvärde och förluster på varor i lager skall redovisas i resultaträkningen den period för vilken justeringen eller förlusten hänför sig. En återföring av en nedskrivning av varor i lager till följd av att nettoförsäljningsvärdet ökat skall 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 egentillverkade materiella anläggningstillgångar. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens nyttjandeperiod.

UPPLYSNINGAR

36. ***De finansiella rapporterna skall 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.

▼M5

39. Vissa företag använder en uppställningsform för resultaträkningen 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. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

UPPHÄVANDE AV ANDRA YTTRANDEN

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

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

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras punkt 22 till följande ordalydelse:

22. Viss vägledning om hur kostnader kan fördelas återfinns i andra standarder. Som exempel ger punkterna 11 till 20 i IAS 2, *Varulager* (enligt omarbetning 2003), vägledning om hur kostnader kan fördelas på varor i lager, och punkterna 16 till 21 i IAS 11, *Entreprenadavtal*, ger vägledning om hur kostnader kan fördelas på uppdrag. Dessa riktlinjer kan vara användbara vid fördelning av kostnader på segment.

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 7

(OMARBETAD 1992)

Kassaflödesanalys

Denna omarbetade standard ersätter IAS 7, Statement of Changes in Financial Position (”Kassaflödesanalys”), som fastställdes av styrelsen i oktober 1977. Denna omarbetade standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1994 eller senare.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Nyttan med information om kassaflöden	4-5
Definitioner	6-9
Likvida medel	7-9
Redovisning av kassaflödena i kategorier	10-17
Den löpande verksamheten	13-15
Investeringsverksamheten	16
Finansieringsverksamheten	17
Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten	18-20
Redovisning av kassaflöden från investerings- och finansierings-verksamheterna	21
Kassaflöden som kan nettoredovisas	22-24
Kassaflöden i utländsk valuta	25-28
Extraordinära intäkter och kostnader	29-30
Räntor och utdelningar	31-34
Inkomstskatter	35-36
Innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures	37-38
Förvärv och avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter	39-42
Transaktioner som inte medför betalningar	43-44
Likvida medels sammansättning	45-47
Övriga upplysningar	48-52
Ikraftträdande	53

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil innehåller standardens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande

▼B

texten som är skriven med normalt teckensnitt och i sammanhang med förordet till IAS. De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

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 värdering 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 kassaflödesanalys i vilken periodernas kassaflöden delas in i löpande verksamhet, investeringsverksamhet samt finansieringsverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Ett företag skall upprätta kassaflödesanalys i enlighet med kraven i denna standard. Kassaflödesanalysen skall 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 (”Kassaflödesanalys”), 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 skall upprätta en kassaflödesanalys.

NYTTAN MED INFORMATION OM KASSAFLÖDEN

4. En kassaflödesanalys 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 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 endast en obetydlig risk för värdefluktuationer.

   Kassaflöde utgörs av in- och utflöde av likvida medel.

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

▼B

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 endast 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.

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. **Kassaflödesanalysen skall 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.

12. En transaktion kan vara sammansatt av betalningar som hänförs till flera kategorier. 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 nettoresultat. 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.

(c) Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.

(d) Utbetalningar avseende löner och andra personalutgifter.

▼B

(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.

Vissa transaktioner, exempelvis försäljning av anläggningstillgångar, ger upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat. Ett exempel är avyttring av anläggningstillgångar. Kassaflödet från sådana transaktioner hänförs dock till investeringsverksamheten.

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

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 avses generera framtida intäkter och kassaflöden. Exempel på betalningar som är hänförliga till investeringsverksamheten är:

(a) Utbetalningar för förvärv av materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra anläggningstillgångar. Dessa betalningar innefattar betalningar som avser aktiverade utvecklingsutgifter samt egentillverkade materiella anläggningstillgångar.

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

(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 skall 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.

▼B

(d) Utbetalningar vid återbetalning av lån.

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

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 nettoresultatet 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 resultaträkningen justeras för

(i) periodens förändring av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder,

(ii) andra poster som inte påverkat kassaflödet samt

(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 nettoresultatet justeras för

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

(b) icke kassaflödespåverkande poster såsom avskrivningar, avsättningar, icke utdelade resultatandelar i intresseföretag, orealiserade valutakursvinster och -förluster, uppskjutna skatter och minoritetsintressen samt

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

Alternativ 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 resultaträkningen, 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 kassaflödesanalysen. Beloppen anges brutto, förutom de in- och utbetalningar som kan redovisas netto enligt punkterna 22 och 24.**

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.**

(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

(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.

(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 rapportvaluta genom omräkning av den utländska valutans belopp med hjälp av växelkursen mellan rapportvalutan och den utländska valutan vid tidpunkten för kassaflödet.**

26. **Ett utländskt dotterföretags kassaflöden skall omräknas till den växelkurs som råder mellan rapportvalutan 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 balansdagen.

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 skall dock redovisas i kassaflödesanalysen 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 balansdagen.

EXTRAORDINÄRA INTÄKTER OCH KOSTNADER

29. **De kassaflöden som har samband med extraordinära intäkter och kostnader redovisas som separata poster och hänförs, med utgångspunkt från vad som är lämpligast, till löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet.**

30. I kassaflödesanalysen särredovisas kassaflöden som är hänförliga till extraordinära poster, såsom uppkommande från löpande verksamhet, investeringsverksamhet eller finansieringsverksamhet. Därigenom underlättas förståelsen av posternas karaktär och inverkan på företagets nuvarande och framtida kassaflöden. Dessa upplysningar tillkommer utöver de separata upplysningar om extraordinära posters karaktär och storlek som krävs enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

RÄNTOR OCH UTDELNINGAR

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

▼B

32. I kassaflödesanalysen redovisas det sammanlagda beloppet för utbetalda räntor under en period, vare sig det har redovisats som en kostnad i resultaträkningen eller inräknats i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.

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 nettoresultatet. 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.

INKOMSTSKATTER

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

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 skall 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 skall ägarföretaget i kassaflödesanalysen 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 ventures) enligt klyvningsmetoden, inräknar i kassaflödet för koncernen endast koncernens proportionella andel av kassaflödet i det gemensamt styrda företaget. Om innehavet redovisas enligt kapitalandelsmetoden skall ägarföretaget i sin kassaflödesanalys inkludera kassaflöden avseende dess innehav i det gemensamt styrda företaget och utdelningar och andra in- eller utbetalningar mellan ägarföretaget och det gemensamt styrda företaget.

FÖRVÄRV OCH AVYTTRINGAR AV DOTTERFÖRETAG OCH ANDRA AFFÄRSENHETER

39. **Summan av betalningar som avser förvärv respektive avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter särredovisas i kassaflödet för koncernen och klassificeras som investeringsverksamhet.**

40. **Upplysning skall lämnas om de sammanlagda beloppen med avseende på nedanstående uppgifter för periodens förvärv respektive avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter:**

(a) **Total köpeskilling vid förvärv respektive avyttringar.**

(b) **Den andel av köpeskillingen vid förvärv/avyttring som erlagts/erhållits i form av likvida medel.**

(c) **Likvida medel i dotterföretag eller andra enheter som förvärvats respektive avyttrats.**

▼B

(d) **Andra tillgångar och skulder än likvida medel i dotterföretag eller andra affärsenheter som förvärvats respektive avyttrats. Tillgångarna och skulderna skall redovisas uppdelade på viktigare tillgångs- och skuldkategorier.**

41. Den separata redovisningen av kassaflödeseffekter av förvärv och avyttringar av dotterföretag och andra affärsenheter, tillsammans med den separata redovisningen av storleken på de 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. Kassaflödeseffekter från avyttringar dras inte av från dem som uppkommer genom förvärv.

42. Summan av ut- eller inbetalningar av köpeskilling redovisas i kassaflödesanalysen efter avdrag för förvärvade eller avyttrade likvida medel.

TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

43. **Transaktioner hänförliga till investerings- och finansieringsverksamheterna, som inte medför in- och utbetalningar skall inte inräknas i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner skall 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 kassaflödesanalysen 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 skall lämna upplysningar om sammansättningen av de likvida medlen och skall redovisa en avstämning av beloppen i kassaflödesanalysen med motsvarande poster redovisade i balansräkningen.**

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, skall 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, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

48. **Ett företag skall, tillsammans med en kommentar från företagsledningen, lämna upplysningar om likvida medel av väsentlig 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 investeringsåta-

▼B

ganden, 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 rörelsegrenar och geografiska områden av de belopp som redovisas under löpande verksamhet respektive investerings- och finansieringsverksamhet (se IAS 14, Segmentrapportering).

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.

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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1994 eller senare.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 8

Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1–2
Tillämpningsområde	3–4
Definitioner	5–6
Redovisningsprinciper	7–31
Val och tillämpning av redovisningsprinciper	7–12
Konsekvens i redovisningsprinciper	13
Byten av redovisningsprinciper	14–31
Tillämpa byten av redovisningsprinciper	19–27
Retroaktiv tillämpning	22
Begränsningar vid retroaktiv tillämpning	23–27
Upplysningar	28–31
Förändringar i uppskattningar och bedömningar	32–40
Upplysningar	39–40
Fel	41–49
Begränsningar vid retroaktiv tillämpning	43–48
Upplysningar om fel i tidigare perioder	49
När retroaktiv tillämpning och retroaktiv omräkning är praktiskt ogenomförbar	50–53
Ikraftträdande	54
Upphävande av andra uttalanden	55–56

Denna omarbetade standard ersätter IAS 8, *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper,* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

▼M5

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 relevans och tillförlitlighet i ett företags finansiella rapporter, samt jämförbarhet 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 skall 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 företaget 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 (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).

Väsentlig. Utelämnanden eller felaktigt redovisade poster är väsentliga om de, var för sig eller gemensamt, kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av de finansiella rapporterna Väsentligheten beror på utelämnandets eller felaktighetens storlek och karaktär, bedömt utifrån de särskilda 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.

▼M5

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 bevis på omständigheter som förelåg på detta datum eller dessa datum per vilket eller vilka dessa belopp skall 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) 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 avseenden 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

7. ***När en standard eller en tolkning särskilt gäller en viss transaktion, annan händelse eller ett förhållande skall den redovisningsprincip eller de redovisningsprinciper som tillämpas på posten fastställas genom att tillämpa standarden eller tolkningen och genom att använda eventuell vägledning för införande som IASB publicerat avseende standarden eller tolkningen i fråga***.

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.

9. Den vägledning för införande som IASB publicerat utgör inte en del av dessa standarder och innehåller därför inga krav på finansiella rapporter.

▼M5

10. ***I avsaknad av en standard eller en tolkning som särskilt gäller en transaktion, annan händelse eller förhållande skall 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.

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

(a) kraven och vägledning i standarder och tolkningar som behandlar liknande och närbesläktade frågor,

och

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

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 skall 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, skall en lämplig redovisningsprincip väljas och konsekvent tillämpas på varje kategori.***

Byten av redovisningsprinciper

14. ***Ett företag skall 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 väsentligen skiljer sig från dem som tidigare inträffat,

och

▼M5

(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.*

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) skall ett företag redovisa ett byte av redovisningsprincip som är följden av att en standard eller tolkning tillämpats första gången, i enlighet med de särskilda övergångsbestämmelserna, om det finns några, i standarden eller tolkningen i fråga,

och

(b) skall, när ett företag byter redovisningsprincip i det fall en standard eller tolkning 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, skall 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), skall 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) skall 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, skall 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, skall företaget justera den jämförande informationen så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.*

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

▼M5

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 standard eller tolkning 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, skall företaget lämna upplysning om***

(a) standardens eller tolkningens titel,

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

(c) karaktären på bytet av redovisningsprincip,

(d) i tillämpbara fall, en beskrivning av övergångsbestämmelserna,

(e) i tillämpbara 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.

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, skall 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,

▼M5

(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 standard eller tolkning som har publicerats men som ännu inte har trätt i kraft, skall 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 skall 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 skall 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.

FÖRÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

32. Som en följd av att affärsverksamhet innebär osäkerhet, kan många poster i finansiella rapporter inte värderas 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 väsentligt 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.

▼M5

36. ***Effekten av en ändring i uppskattningar och bedömningar, förutom ett sådant byte för vilket punkt 37 gäller, skall 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, skall 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.

Upplysningar

39. ***Ett företag skall 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, skall 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 skall 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 skall rättas genom retroaktiv omräkning förutom i den mån det är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen periodspecifika effekter eller den ackumulerade effekten av felet.***

▼M5

44. ***När det är praktiskt ogenomförbart att fastställa periodspecifika effekter av ett fel på jämförande information för en eller flera redovisade tidigare perioder skall 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, skall företaget justera den jämförande informationen i syfte att rätta felet framåtriktat, från tidigast möjliga datum.***

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 skall ett företag lämna upplysning om följande***

(a) karaktären avseende 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.

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 balansdagen. 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,

▼M5

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 skall 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 bevis på 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, skall inte 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 hålles 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. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

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.*

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för perioder som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. IAS 7, *Kassaflödesanalys,* ändras enligt följande:

Punkterna 29 och 30 rörande extraordinära kostnader stryks.

A2. IAS 12, *Inkomstskatter,* ändras enligt nedan.

Punkt 62 (b) ändras till följande ordalydelse:

(b) en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel som en följd av retroaktivt byte av redovisningsprincip eller på grund av en rättelse av ett fel (se IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*),

Punkt 80 (h) ändras till följande ordalydelse:

(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.

Punkterna 81 (b) och 83 stryks.

A3. IAS 14, *Segmentrapportering,* ändras enligt nedan.

Definitionen av redovisningsprinciper i punkt 8 ändras till följande ordalydelse:

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

Punkt 60 ändras till följande ordalydelse:

60. Enligt IAS 1 krävs att när intäkts- och kostnadsposter är väsentliga skall separat upplysning om karaktär och belopp lämnas. Det finns flera exempel i IAS 1, däribland nedskrivningar av varulager och materiella anläggningstillgångar, avsättningar för omstruktureringar, försäljning av materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar, kostnader för avvecklad verksamhet, uppgörelser vid rättstvister och återföring av avsättningar. Punkt 59 avser inte att ändra klassificeringen av sådana poster eller ändra värderingen av sådana poster. Den upplysning som punkten uppmuntrar till är dock att ändra den nivå där bedömningen görs från företaget som helhet till det enskilda segmentet.

Punkterna 77 och 78 ändras till följande ordalydelse:

77. Byten av redovisningsprinciper som tillämpas av företaget behandlas i IAS 8. IAS 8 kräver att byten av redovisningsprincip endast skall ske om detta krävs enligt en standard eller tolkning, eller om bytet kommer att leda till tillförlitlig och mer relevant information om transaktioner, andra händelser eller förhållanden i företagets finansiella rapporter.

78. Byten av redovisningsprinciper som tillämpas på företagsnivå och som påverkar segmentinformation behandlas i enlighet med IAS 8. Såvida en ny standard eller tolkning inte kräver annat, krävs enligt IAS 8 att

(a) ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt och att information för tidigare perioder räknas om såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att fastställa antingen den ackumulerade effekten eller de periodspecifika effekterna av bytet,

(b) om retroaktiv tillämpning inte är praktiskt genomförbar för alla redovisade perioder, skall den nya redovisningsprincipen tillämpas retroaktivt från tidigast möjliga datum,

och

(c) om det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten av att tillämpa den nya principen i början av den aktuella perioden, skall principen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.

Följande ändringar görs för att ta bort hänvisningar till extraordinära poster:

(a) i punkt 16, i definitionen av intäkter i ett segment, stryks punkt (a).

(b) i punkt 16, i definitionen av kostnader i ett segment, stryks punkt (a).

▼M5

A4. IAS 19, *Ersättningar till anställda,* ändras enligt nedan.

Punkt 131 ändras till följande ordalydelse:

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, *Utformning av finansiella rapporter*. I de fall så krävs enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående*, lämnar företaget upplysning om andra långfristiga ersättningar till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

Punkt 142 ändras till följande ordalydelse:

142. Enligt krav i IAS 1 lämnar ett företag upplysning om karaktär och belopp för en kostnad om den är väsentlig. Detta krav kan leda till upplysningsskyldighet för kostnader till följd av ersättningar vid uppsägning.

Punkt 160 ändras till följande ordalydelse:

160. IAS 8 tillämpas när ett företag byter redovisningsprinciper för att återspegla de ändringar som återfinns i punkterna 159 och 159A. Om dessa ändringar tillämpas retroaktivt, i enlighet med krav i IAS 8, skall företaget redovisa dessa ändringar som om de antagits samtidigt som resten av standarden.

A5. I IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*, ändras punkterna 20-22 till följande ordalydelse:

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 skall redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten.***

21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag lämnas snarare 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 enskilt 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.

A6. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden,* stryks punkt 100.

A7. I IAS 23, *Lånekostnader*, ändras punkt 30 till följande ordalydelse:

30. ***När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip uppmuntras ett företag att ändra i sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 8*****, Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*****Alternativt skall företag i anskaffningsvärdet för en tillgång inräkna endast lånekostnader som uppkommit efter datumet för standardens ikraftträdande, och som uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning.***

A8. IAS 34, *Delårsrapportering*, ändras enligt nedan.

Punkt 17 ändras till följande ordalydelse:

17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Enskilda standarder och tolkningar innehåller vägledning om upplysningar gällande vissa av dessa frågor

(a) nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav,

(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,

▼M5

(g) rättelser av fel i tidigare perioder,

(h) [Struken]

(i) eventuell underlåtenhet att betala lån eller avtalsbrott gällande ett låneavtal som inte har åtgärdats på eller före balansdagen,

och

(j) transaktioner med närstående.

Punkterna 24, 25 och 27 ändras till följande ordalydelse:

24. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter,* 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) verksamheter under avveckling, 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 skall betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som skall ingå i resultat- och balansräkningarna i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten skall 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 skall kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultatutveckling under delårsperioden.

27. Enligt IAS 8 skall upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen får en väsentlig effekt under innevarande period eller väntas 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.

Punkterna 43 och 44 ändras till följande ordalydelse:

43. ***Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny standard eller tolkning, skall 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

▼M5

räkenskapsår skall, 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.

A9. I IAS 35, *Verksamheter under avveckling,* stryks punkterna 41, 42 och 50.

A10. I IAS 36,*Nedskrivningar*, stryks punkt 13 i inledningen. Dessutom stryks punkterna 120 och 121.

A11. I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, stryks punkt 94.

A12. I IAS 38, *Immateriella tillgångar,* stryks punkt 120.

A13. I SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med IAS 8.

A14. I SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag,* ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med IAS 8.

A15. I SIC-21, *Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar,* ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

A16. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A17. I SIC-25, *Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

A18. I SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av en transaktioner som innefattar ett leasingavtal*, ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

A19. I SIC-31, *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster,* ändras punkten om ikraftträdande till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med i IAS 8.

A20. I IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras definitionen av International Financial Reporting Standards i bilaga A till följande ordalydelse:

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).

A21. Inledningstexten i IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* ändras till följande ordalydelse:

Innehållet i International Financial Reporting Standard 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* (IFRS 1) återfinns i punkterna 1-47 och bilagorna A-C. Alla punkter har samma vikt.

▼M5

Punkter i **fetstil** anger huvudprinciperna. Begrepp som definieras i bilaga A skrivs med *kursiv stil* första gången de förekommer i standarden. Definitioner av andra begrepp återfinns i ordlistan till International Financial Reporting Standards. IFRS 1 skall läsas mot bakgrund av dess syfte, Överväganden, förordet till *International Financial Reporting Standards* och *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* ger en grund för att välja och tillämpa redovisningsprinciper i avsaknad av en uttrycklig vägledning.

A22. Inledningstexterna i alla andra International Accounting Standards ersätts med en ny inledningstext som följer nedanstående formulering:

Innehållet i internationell redovisningsstandard X, *Titel,* (IAS X), återfinns i punkterna 1-000 [och i bilagorna A-C](*). Alla punkter har samma vikt men standarden behåller det IASC-format den hade när den fastställdes av IASB. IAS X skall läsas mot bakgrund av [dess syfte, Överväganden](**), förordet till *International Financial Reporting Standards* och *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* ger en grund för att välja och tillämpa redovisningsprinciper i avsaknad av en uttrycklig vägledning.

(*) används endast för de bilagor som utgör en del av standarden.

(**) används endast när standarden innehåller ett syfte eller åtföljs av Överväganden.

A23. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpbara i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 8, *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper,* till IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 10

Händelser efter balansdagen

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2
Definitioner	3–7
Redovisning och värdering	8–13
Händelser efter balansdagen som beaktas	8–9
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	10–11
Utdelningar	12–13
Antagande om fortlevnad	14–16
Upplysningar	17–22
Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande	17–18
Uppdatering av upplysningar om förhållanden som förelåg på balansdagen	19–20
Händelser efter balansdagen som inte beaktas	21–22
Ikraftträdande	23
Upphävande av IAS 10 (omarbetad 1999)	24

Denna omarbetade standard ersätter IAS 10 (omarbetad 1999), *Händelser efter balansdagen,* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa

(a) när ett företag skall justera sina finansiella rapporter för händelser som inträffar efter balansdagen,

och

▼M5

(b) de upplysningar som ett företag skall ge om den dag då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande samt om händelser som inträffat efter balansdagen.

Enligt standarden krävs också att ett företag inte skall upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad i de fall händelser efter balansdagen indikerar att ett sådant antagande inte är tillämpligt.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av och upplysning om händelser efter balansdagen.***

DEFINITIONER

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

Händelser efter balansdagen är gynnsamma och ogynnsamma händelser som inträffar under tiden mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Två slag av händelser kan urskiljas

(a) händelser som bekräftar förhållanden som förelåg på balansdagen (händelser efter balansdagen som beaktas),

och

(b) händelser som indikerar förhållanden som uppstod efter balansdagen (händelser efter balansdagen som inte beaktas).

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

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 uppsiktsråd, 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 uppsiktsrådet.

Exempel

Den 18 mars 20X2 godkänner företagsledningen de finansiella rapporterna för utfärdande till företagets uppsiktsråd. Uppsiktsrådet har enbart medlemmar som inte hör till företagsledningen men i det kan ingå arbetstagarrepresentanter och andra representanter för utomstående intressen. Uppsiktsrådet 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 uppsiktsrådet).

▼M5

7. Händelser efter balansdagen 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 balansdagen som beaktas

8. ***Ett företag skall justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge sådana händelser efter balansdagen som beaktas.***

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

   (a) Avgörande efter balansdagen 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 balansdagen och som indikerar att en tillgång redan på balansdagen hade minskat i värde eller att en tidigare gjord nedskrivning av denna tillgång måste justeras. Exempel:

      (i) Att en av företagets kunder går i konkurs efter balansdagen bekräftar normalt att företaget redan på balansdagen hade gjort en förlust på en kundfordran och att företaget måste skriva ned denna kundfordran.

      (ii) Varuförsäljning som sker efter balansdagen kan visa på vilket nettoförsäljningsvärde dessa varor hade på balansdagen.

   (c) Fastställandet efter balansdagen av utgiften eller inkomsten för tillgångar som köpts respektive sålts före balansdagen.

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

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

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

10. ***Ett företag skall inte justera beloppen i sina finansiella rapporter för att återge händelser efter balansdagen som inte beaktas.***

11. Ett exempel på en händelse efter balansdagen som inte beaktas är en nedgång i marknadsvärde på företagets placeringar, mellan balansdagen och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Värdenedgången hänförs normalt inte till placeringarnas förhållande på balansdagen, 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 balansdagen. Dock kan det behöva ge ytterligare upplysningar enligt punkt 21.

Utdelningar

12. ***Om ett företag fastställer utdelning till innehavare av egetkapitalinstrument (enligt definition i IAS 32,*****Finansiella instrument:Upplysningar och klassificering*****) skall företaget inte redovisa dessa utdelningar som en skuld per balansdagen.***

13. Om utdelning fastställs (det vill säga om utdelningen är korrekt beslutad och inte längre bestäms av företaget) efter balansdagen men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, redovisas inte utdelningen som en skuld per balansdagen eftersom den inte uppfyller kriterierna på en befintlig förpliktelse i IAS 37. Upplysning lämnas om sådan utdelning i noterna till de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter.*

▼M5

ANTAGANDE OM FORTLEVNAD

14. ***Ett företag skall inte upprätta sina finansiella rapporter utifrån ett antagande om företagets fortlevnad, om företagsledningen efter balansdagen 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 balansdagen 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 väsentliga tvivel rörande företagets förmåga att fortleva. De händelser eller förhållanden som kräver upplysningar kan inträffa efter balansdagen.

UPPLYSNINGAR

Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

17. ***Ett företag skall 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, skall 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 på balansdagen

19. ***Om ett företag efter balansdagen får information om förhållanden som förelåg på balansdagen skall upplysningar om dessa förhållanden uppdateras mot bakgrund av den nya informationen.***

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

Händelser efter balansdagen som inte beaktas

21. ***Om händelser efter balansdagen 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 skall ett företag lämna upplysning om följande, för varje väsentlig kategori av händelse efter balansdagen 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 balansdagen som inte beaktas, som vanligen skulle leda till att upplysning om dem lämnas:

    (a) Ett väsentligt rörelseförvärv efter balansdagen (enligt IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, krävs särskilda upplysningar i sådana fall) eller avyttring av ett större dotterföretag.

    (b) Offentliggörande av en plan att avveckla en verksamhet, avyttring av tillgångar eller reglering av skulder hänförliga till en verksamhet under

▼M5

avveckling eller tecknande av bindande avtal om försäljning av sådana tillgångar eller om reglering av sådana skulder (se IAS 35, *Verksamheter under avveckling*).

(c) Omfattande inköp eller avyttringar av tillgångar eller myndighets expropriation av viktigare tillgångar.

(d) Förstörelsen av en större produktionsanläggning genom en eldsvåda efter balansdagen.

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

(f) Större förändringar i antalet stamaktier och potentiella stamaktier efter balansdagen (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 balansdagen i priser på tillgångar eller i valutakurser.

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

(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 balansdagen.

IKRAFTTRÄDANDE

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

UPPHÄVANDE AV IAS 10 (OMARBETAD 1999)

24. Denna standard ersätter IAS 10, *Händelser efter balansdagen,* (omarbetad 1999).

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, ändras punkt 97 så att den får följande ordalydelse:

97. Upplysning lämnas om rörelseförvärv som inträffar efter balansdagen och före det datum när de finansiella rapporterna i ett av företagen i rörelseförvärvet godkänns för utfärdande om de är väsentliga och om utelämnande av upplysning skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna (se IAS 10, *Händelser efter balansdagen*).

A2. I IAS 35, *Verksamheter under avveckling*, ändras punkt 32 så att den får följande ordalydelse:

32. Avyttring av tillgångar, reglering av skulder och tecknande av bindande försäljningsavtal enligt föregående punkt kan ske i samband med den händelse som utlöser upplysningsplikten, under samma redovisningsperiod eller senare. Om tillgångar som ingår i en verksamhet under avveckling faktiskt har sålts eller kommit att omfattas av ett eller flera bindande försäljningsavtal ingångna efter balansdagen men innan styrelsen godkänner de finansiella rapporterna för utfärdande, följer av IAS 10, *Händelser efter balansdagen*, att upplysningar enligt vad som krävs i punkt 31 lämnas i de finansiella rapporterna, om effekterna är väsentliga och utelämnande av informationen skulle kunna påverka ekonomiska beslut som användare fattar på grundval av de finansiella rapporterna.

A3. I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* stryks punkt 96 samt ändras punkt 18 i inledningen och punkt 75 så att de får följande ordalydelse:

18. I standarden definieras en eventualförpliktelse som

(a) …

75. Ett beslut i företaget före balansdagen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen

(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 balansdagen, krävs upplysning om detta enligt IAS 10, *Händelser efter balansdagen*, 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.

96. [Struken]

A4. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 10, *Händelser efter balansdagen,* med hänvisningar till IAS 10, *Händelser efter balansdagen*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 11

(OMARBETAD 1993)

Entreprenadavtal

Denna omarbetade standard ersätter IAS 11, Accounting for Construction Contracts, (”Redovisning av entreprenaduppdrag”), som fastställdes av styrelsen 1978. Den omarbetade standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.

I maj 1999 medförde IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen att punkt 45 ändrades. Den omarbetade texten träder i kraft när IAS 10 (omarbetad 1999) träder i kraft, det vill säga för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-2
Definitioner	3-6
Ett eller flera uppdrag	7-10
Uppdragsinkomst	11-15
Uppdragsutgifter	16-21
Redovisning av uppdragsinkomster och uppdragsutgifter	22-35
Redovisning av befarade förluster	36-37
Ändrad uppskattning av uppdragsinkomster och uppdragsutgifter	38
Upplysningar	39-45
Ikraftträdande	46

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

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 skall 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 skall redovisas som intäkter och kostnader i resultaträkningen. Den erbjuder även praktisk vägledning om hur kriterierna skall tillämpas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall 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.

▼B

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.

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.

   (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 skall 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 skall kunna återges.

8. **När ett avtal omfattar flera objekt skall 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 samt**

   (c) **uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.**

9. **Flera avtal skall, 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 samt**

   (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 skall behandlas som ett separat uppdrag när**

    (a) **objektet skiljer sig avsevärt från det objekt som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion eller**

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

UPPDRAGSINKOMST

11. **Uppdragsinkomsten skall 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**

▼B

(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 samt

(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 samt

(b) det belopp som troligen 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 skall 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 samt

(b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

UPPDRAGSUTGIFTER

16. **Uppdragsutgifter skall 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 samt**

(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,

▼B

(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 samt

(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 samt

(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. Utgifter som kan hänföras till uppdragsverksamheten i allmänhet och som kan fördelas på särskilda uppdrag innefattar även lånekostnader när entreprenören använder tillåten alternativ princip i IAS 23, Lånekostnader.

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 skall utgå enligt entreprenadavtalet,

(b) försäljningsutgifter,

(c) forsknings- och utvecklingsutgifter utom i de fall ersättning härför skall utgå enligt entreprenadavtalet samt

(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, skall uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag skall 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.**

(c) **Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.**

▼B

(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.**

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

25. Metoden att redovisa uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt metoden matchas uppdragsinkomsten mot uppdragsutgifterna på basis av det arbete som utförts till och med balansdagen. 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen, 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 skall produceras,

(b) den ersättning som uppdragstagaren skall erhålla samt

(c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

Uppdragstagaren måste också vanligtvis ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering. 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 på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter,

(b) utfört arbete på basis av genomförd besiktning 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 på basis av 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

▼B

eller använts. Dock inräknas utgifter för material, komponenter och så vidare, som tillverkats speciellt för uppdraget.

(b) Förskottsbetalningar till underleverantörer för arbete enligt underleverantörsavtal.

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

(a) **intäktsredovisning endast ske med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren samt**

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

En befarad förlust på ett entreprenaduppdrag skall 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.

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, skall 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, skall 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 eller inte,

(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 skall redovisas som effekt av ändrade uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). De ändrade uppskattningarna används för att beräkna

▼B

intäkter och kostnader för den aktuella perioden samt för efterföljande perioder.

UPPLYSNINGAR

39. **Ett företag skall lämna upplysning om**

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

(b) **de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden samt**

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

40. **Följande upplysningar skall lämnas på balansdagen för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal:**

(a) **Summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster).**

(b) **Erhållna förskott.**

(c) **Av beställaren innehållna belopp.**

41. ”Av beställaren innehållna belopp” avser belopp som har delfakturerats 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. **I balansräkningen skall**

(a) **fordringar på beställare av entreprenadavtal redovisas som tillgång samt**

(b) **skulder till beställare av entreprenadavtal redovisas 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 upplysning 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 skall tillämpas för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 12

(OMARBETAD 2000)

Inkomstskatter

Styrelsen fastställde i oktober 1996 en omarbetad standard, IAS 12 (omarbetad 1996), Inkomstskatter. Den ersatte IAS 12 (omarbetad 1994), Accounting for Taxes on Income (”Redovisning av inkomstskatter”). Den 1996 omarbetade

▼B

IAS 12 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som började den 1 januari 1998 eller senare.

I maj 1999 medförde IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, ändringar av punkt 88. Den nya lydelsen skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I april 2000 medförde IAS 40, Förvaltningsfastigheter, ändringar vad gäller hänvisningar och terminologi i punkterna 20, 62 (a), 64 och bilaga A, punkterna A10, A11 och B8.

I oktober 2000 fastställde styrelsen ändringar i IAS 12, vilka innebar att punkterna 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C och 91 lades till och punkterna 3 och 50 upphävdes. Dessa begränsade ändringar anger hur skatteeffekter på utdelningar ska redovisas. Nu nämnda ändringar skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 12:

— SIC-21: Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar.

— SIC-25: Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus.

INLEDNING

Denna standard (”IAS 12 (omarbetad)”) ersätter IAS 12, Accounting for Taxes on Income (”Redovisning av inkomstskatter”) (”den ursprungliga IAS 12”). IAS 12 (omarbetad) skall tillämpas avseende redovisningsperioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare. De viktigaste ändringarna jämfört med den ursprungliga IAS 12 är:

1. I den ursprungliga IAS 12 krävdes av ett företag att redovisa uppskjuten skatt enligt antingen metoden för uppskjuten skatt eller använda en skuldmetod. Den senare benämns ibland resultaträkningsansatsen. I IAS 12 (omarbetad) förbjuds resultaträkningsansatsen, och en annan metod krävs. Den senare benämns ibland balansräkningsansatsen.

   Resultaträkningsansatsen är inriktad på avvikelser avseende tidpunkt, till skillnad från balansräkningsansatsen, som bygger på temporära skillnader. Avvikelser avseende tidpunkt är skillnader mellan skattepliktigt och redovisat resultat, som uppstår under en redovisningsperiod och återförs under en eller flera efterföljande perioder. Temporära skillnader är skillnader mellan en tillgångs eller en skulds skattemässiga värde och dess redovisade värde i balansräkningen. En tillgångs eller en skulds skattemässiga värde är det värde tillgången eller skulden åsätts i beskattningssammanhang.

   Alla avvikelser avseende tidpunkt är temporära skillnader. Temporära skillnader uppkommer även i följande omständigheter, som ger upphov till avvikelser avseende tidpunkt, även om de i den ursprungliga IAS 12 behandlades på samma sätt som transaktioner som ger upphov till avvikelser avseende tidpunkt:

   (a) Dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures har inte delat ut hela sin vinst till moderföretaget eller investeraren.

   (b) Tillgångar omvärderas utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde.

   (c) Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna genom hänvisning till tillgångarnas och skuldernas verkliga värde utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde.

   Det finns också temporära skillnader som inte är avvikelser avseende tidpunkt, exempelvis sådana som uppstår när

   (a) de icke-monetära tillgångarna och skulderna i en integrerad utlandsverksamhet omräknas till historiska valutakurser,

   (b) icke-monetära tillgångar och skulder omräknas enligt IAS 29, Redovisning i höginflationsländer, eller

   (c) det redovisade värdet av en tillgång eller skuld vid första redovisningstillfället avviker från det ursprungliga skattemässiga värdet.

2. I den ursprungliga IAS 12 tilläts ett företag att inte redovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i det fall det var rimligt att anta att avvikelser avseende tidpunkt inte skulle komma att återföras under avsevärd tid framöver. Enligt IAS 12 (omarbetad) måste ett företag redovisa en uppskjuten skatteskuld eller, under vissa omständigheter,

▼B

uppskjuten skattefordran avseende alla temporära skillnader. Vissa undantag anges nedan.

3. Enligt den ursprungliga IAS 12 krävdes att

   (a) uppskjutna skattefordringar som uppstått på grund av avvikelser avseende tidpunkt skulle redovisas när det var rimligt att anta att de skulle realiseras samt

   (b) uppskjutna skattefordringar med ursprung i underskottsavdrag skulle redovisas som en tillgång endast om det låg bortom rimligt tvivel att framtida skattepliktigt överskott skulle vara tillräckligt för att kunna utnyttja underskottet. Enligt den ursprungliga IAS 12 var det tillåtet (men krävdes inte) för ett företag att skjuta upp redovisning av underskottsavdrag till den redovisningsperiod då de utnyttjades.

   Enligt IAS 12 (omarbetad) skall uppskjutna skattefordringar redovisas när det framstår som sannolikt att det kommer att finnas ett skattepliktigt överskott mot vilket uppskjuten skattefordran kan utnyttjas. Om ett företag under flera år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den mån företaget har tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra omständigheter övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas.

4. Som ett undantag från det generella kravet i punkt 2 ovan förbjuder IAS 12 (omarbetad) redovisningen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar hänförliga till vissa tillgångar och skulder vars redovisade värde vid första redovisningstillfället avviker från det ursprungliga skattemässiga värdet. Eftersom sådana omständigheter inte ger upphov till några avvikelser avseende tidpunkt i sådana fall, förelåg enligt den ursprungliga IAS 12 inte heller några uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder.

5. Enligt den ursprungliga IAS 12 skulle skatter avseende ej utdelade vinster i dotterföretag och intresseföretag redovisas om det inte var rimligt att anta att vinsterna inte skulle delas ut eller om en utdelning sannolikt inte skulle ge upphov till skattskyldighet. Enligt IAS 12 (omarbetad) är det dock inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder (eller sådana som beror på ackumulerade justeringar av valutaomräkningar) i den mån

   (a) moderföretaget, investeraren eller samägaren (i ett joint venture) kan bestämma tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna samt

   (b) det är sannolikt att en sådan återföring inte kommer att ske inom överskådlig tid.

   Om detta förbud får till följd att inga uppskjutna skatteskulder redovisas, måste ett företag enligt IAS 12 (omarbetad) lämna upplysning om summan av de temporära skillnader det handlar om.

6. Den ursprungliga IAS 12 berörde inte uttryckligen justeringar till verkliga värden vid företagsförvärv. Sådana justeringar ger upphov till temporära skillnader. Enligt IAS 12 (omarbetad) måste ett företag redovisa uppskjutna skatteskulder som uppstått på grund av temporära skillnader liksom – under förutsättning att sannolikhetskravet för redovisning uppfyllts – uppskjutna skattefordringar. Vid företagsförvärv medför de temporära skillnaderna att värdet av goodwill förändras. IAS 12 (omarbetad) tillåter dock inte redovisning av uppskjutna skatteskulder som härrör från goodwill (om inte avskrivning av goodwill är skattemässigt avdragsgill) och inte heller att uppskjutna skattefordringar hänförliga till negativ goodwill behandlas som uppskjuten intäkt.

7. Det var enligt den ursprungliga IAS 12 tillåtet men inget krav att redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende en omvärdering av tillgångar. Enligt IAS 12 (omarbetad) måste ett företag redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende omvärdering av tillgångar.

8. Skatteeffekterna av återvinning av det redovisade värdet av vissa tillgångar och skulder kan vara beroende av hur återvinningen eller regleringen går till. Exempel:

   (a) I vissa länder gäller olika skattesatser för realisationsvinster och andra skattepliktiga inkomster.

   (b) I vissa länder är det i samband med försäljning av en tillgång tillåtet att vid beskattningen dra av större belopp än vad som får dras av som avskrivning.

   Den ursprungliga IAS 12 innehöll inga bestämmelser om värdering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i sådana fall. Enligt IAS 12 (omarbetad) skall uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar värderas utifrån de skatteeffekter som blir följden av det

▼B

sätt varpå företaget förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet av dess tillgångar och skulder.

9. Den ursprungliga IAS 12 föreskrev inte uttryckligen huruvida uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kunde diskonteras. IAS 12 (omarbetad) förbjuder sådan diskontering. Genom ett tillägg till punkt 39 (i) i IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, förbjuds diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som övertas vid företagsförvärv. Tidigare varken förbjöd eller krävde nämnda punkt i IAS 22 diskontering av uppskjutna skattefordringar eller uppskjutna skatteskulder som uppstod i samband med företagsförvärv.

10. Den ursprungliga IAS 12 angav inte om ett företag skulle klassificera uppskjutna skattebelopp som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder eller som anläggningstillgångar respektive långfristiga skulder. Enligt IAS 12 (omarbetad) skall ett företag som skiljer på omsättnings- och anläggningstillgångar inte klassificera uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder.

11. Den ursprungliga IAS 12 angav att debet- och kreditposter avseende uppskjutna skattebelopp kunde kvittas mot varandra. IAS 12 (omarbetad) ställer upp strängare villkor för kvittning, som i huvudsak bygger på vad som gäller för finansiella tillgångar och skulder enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering.

12. Den ursprungliga IAS 12 krävde att upplysning måste lämnas om förhållandet mellan skattekostnad och redovisat resultat om det inte framgick av de skattesatser som gällde i det land där det rapporterande företaget har sitt säte. I IAS 12 (omarbetad) krävs att denna upplysning lämnas på endera eller båda av följande sätt:

(i) En siffermässig avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesatser.

(ii) En siffermässig avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och den gällande skattesatsen.

IAS 12 (omarbetad) kräver också att upplysning lämnas om förändringar i gällande skattesatser sedan föregående period.

13. Enligt IAS 12 (omarbetad) krävs numera också upplysningar om:

(a) För varje slag av temporär skillnad, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag

(i) redovisade uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder samt

(ii) beloppet för uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i resultaträkningen, om detta inte framgår av ändringarna i belopp som redovisats i balansräkningen,

(b) För verksamheter som har avvecklats anges den skattekostnad som avser

(i) resultatet (vinsten eller förlusten) av avvecklingen samt

(ii) resultatet (vinst eller förlust) av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt

(c) en uppskjuten skattefordrans belopp och de förhållanden som motiverar att den redovisas i sådana fall då

(i) utnyttjandet av den uppskjutna skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som hänför sig till återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader samt

(ii) företaget har redovisat en förlust under innevarande eller föregående redovisningsperiod i den jurisdiktion där uppskjuten skattefordran uppkommit.

▼B

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-11
Skattemässigt värde	7-11
Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar	12-14
Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar	15-45
Skattepliktiga temporära skillnader	15-23
Företagsförvärv	19
Tillgångar bokförda till verkligt värde	20
Goodwill	21
Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	22-23
Avdragsgilla temporära skillnader	24-33
Negativ goodwill	32
Första redovisningen av en tillgång eller en skuld	33
Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag	34-36
Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar	37
Innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i joint ventures	38-45
Värdering	46-56
Redovisning av aktuell och uppskjuten skatt	57-68
Redovisning i resultaträkningen	58-60
Redovisning direkt mot eget kapital	61-65A
Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv	66-68
Rubricering	69-78
Skattefordringar och skatteskulder	69-76
Nettoredovisning	71-76
Skattekostnad	77-78
Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet	77
Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar	78
Upplysningar	79-88
Ikraftträdande	89-91

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur inkomstskatter skall 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 balansräkning samt

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

▼B

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, skall företaget enligt denna standard redovisa en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Vissa begränsade undantag finns.

Skatteeffekter av transaktioner och andra händelser skall enligt standarden redovisas på samma sätt som transaktionerna och andra händelser. Om således transaktioner och andra händelser redovisas i resultaträkningen skall alla därmed sammanhängande skatteeffekter också redovisas i resultaträkningen. Skatteeffekterna av transaktioner och andra händelser som redovisas direkt mot eget kapital skall redovisas direkt mot eget kapital. Redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i en förvärvsbalansräkning påverkar värdet av goodwill eller negativ goodwill som uppkommit vid företagsförvärvet.

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall 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)

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 skall redovisas.

DEFINITIONER

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

Redovisat resultat är periodens nettoresultat före skatteavdrag.

Skattepliktigt resultat är det resultat för en period som skall 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 skall betalas i framtiden.

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

(a) **avdragsgilla temporära skillnader,**

(b) **skattemässiga underskottsavdrag samt**

(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.

▼B

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

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 ([1]).

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

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. När kostnaden erläggs är den skattemässigt avdragsgill enligt kontantprincipen. 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.

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 ([2]).

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

9. En post kan ha ett skattemässigt värde även om den inte redovisas som tillgång eller skuld i balansräkningen. Utgifter för forskning kan exempelvis kostnadsföras löpande medan skattemässigt avdrag medges

([1]) 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.

([2]) 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.

▼B

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 utifrån koncernens självdeklaration i jurisdiktioner där sådan inges. I andra jurisdiktioner bestäms det skattemässiga värdet utifrån varje enskilt koncernföretags självdeklaration.

AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

12. **Aktuell skatt för innevarande period och tidigare perioder skall, till den del den inte betalats, redovisas som en skuld i balansräkningen. Om den betalda skatten avseende innevarande och tidigare perioder överstiger den beräknade skatten för dessa perioder, skall det överskjutande beloppet redovisas som en tillgång i balansräkningen.**

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

14. När ett skattemässigt underskott utnyttjas för att återvinna redan erlagd skatt hänförlig till en tidigare räkenskapsperiod, 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

Skattepliktiga temporära skillnader

15. **Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen, med undantag för skatteskulder som är hänförliga till**

    (a) **goodwill för vilken avskrivningar inte är skattemässigt avdragsgilla eller**

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

        (i) **inte är ett företagsförvärv och som**

        (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 skall 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 skall redovisas. Undantag görs dock för de speciella fall som beskrivs i punkterna 15 och 39 nedan.

▼B

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.

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 balansräkningen 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

(a) anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna genom hänvisning till tillgångarnas och skuldernas verkliga värde utan motsvarande justering av det skattemässiga värdet (se punkt 19),

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

(c) goodwill eller negativ goodwill uppkommer vid upprättande av koncernredovisning (se punkterna 21 och 32),

(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

(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).

Företagsförvärv

19. Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder genom hänvisning till deras verkliga värde på transaktionsdagen. Temporära skillnader uppkommer när dessa tillgångars och skulders skattemässiga värden inte påverkas av företagsförvärvet eller påverkas på annat sätt. När exempelvis en tillgångs redovisade värde höjs till det verkliga värdet, men tillgångens skattemässiga värde alltjämt motsvarar den tidigare ägarens anskaffningsvärde,

▼B

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. IAS medger 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.

(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

21. Goodwill är det belopp varmed anskaffningsvärdet för ett förvärv överstiger de identifierbara förvärvade tillgångarnas och övertagna skuldernas verkliga värden. I flera länder är avskrivning av goodwill inte skattemässigt avdragsgill. I dessa jurisdiktioner är kostnaden för goodwill vanligen inte avdragsgill 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 är ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

22. En temporär skillnad kan uppkomma då en tillgång eller en skuld redovisas första gången, exempelvis om hela eller en 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:

(a) Vid ett företagsförvärv skall samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar redovisas, något som påverkar goodwill och negativ goodwill (se punkt 19).

(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 resultaträkningen (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 på nästa sida). Dessutom skall ett företag inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången.

▼B

23. Enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering, skall 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 skall företaget redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppstår. Enligt punkt 61 redovisas den uppskjutna skatten direkt mot optionens redovisade värde. Enligt punkt 58 redovisas efterföljande förändringar av den uppskjutna skatteskulden i resultaträkningen som en uppskjuten skattekostnad (eller en uppskjuten skatteintäkt).

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 skall 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.

Avdragsgilla temporära skillnader

24. **Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till**

(a) **negativ goodwill som redovisas som uppskjuten intäkt i enlighet med IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, eller**

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

(i) **inte är ett företagsförvärv och som**

(ii) **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 skall 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.

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

▼B

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 som vanligen är 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.

(c) Anskaffningsvärdet för ett företagsförvärv fördelas på de redovisade tillgångarna och skulderna genom hänvisning till deras verkliga värde på transaktionsdagen. Om en skuld redovisas vid 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 förvärvad identifierbar tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran (se punkt 66).

(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.

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

▼B

sådana avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.

(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 samt

(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.

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 skall kunna utnyttjas, finnas framtida skattepliktiga överskott som inte härrör från framtida temporära skillnader.

31. Om ett företag under senare år har redovisat förluster beaktas riktlinjerna i punkterna 35 och 36.

Negativ goodwill

32. Denna standard tillåter inte redovisning av uppskjuten skattefordran som beror på avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till sådan negativ goodwill som enligt IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, redovisas som avsättning. Orsaken är att negativ goodwill är en restpost och att redovisning av en uppskjuten skattefordran skulle öka det redovisade värdet av negativ goodwill.

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 skall 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 skall 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 skall 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 skall 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. Vid varje bokslutstillfälle prövas om redovisning skall ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats balansräkningen. 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.

(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 skall 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 samt**

(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 skall delas ut inom överskådlig framtid, redovisar moderföretaget därför inte någon uppskjuten skatteskuld för dessa. Samma överväganden tillämpas på innehav i filialer.

▼B

41. Ett företag skall i sitt hemlands valuta redovisa de icke-monetära tillgångarna och skulderna hos en integrerad utlandsverksamhet (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser). Om den utländska verksamhetens skattepliktiga resultat och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder baseras på den utländska valutan, ger valutakursförändringar upphov till temporära skillnader. Eftersom sådana temporära skillnader avser utlandsverksamhetens tillgångar och skulder och inte den rapporterande enhetens innehav i utlandsverksamheten, skall den rapporterande enheten redovisa den uppskjutna skatteskulden eller, i de i punkt 24 avsedda fallen, skattefordran. Det uppskjutna skattebeloppet redovisas i resultaträkningen (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 skall 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.

44. **Ett företag skall 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 samt**

(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 skall värderas till vad som enligt företagets bedömning skall erläggas till respektive erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken beslutade per balansdagen.**

47. **Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder skall 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 aviserats per balansdagen.**

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 skall baseras på hur företaget per balansdagen förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.**

▼B

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/eller

(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 punkt 61 skall ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen redovisas direkt mot eget kapital).

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.

Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst om 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Tillgångens skattemässiga värde är alltså 70 och det föreligger en skattepliktig temporär skillnad på 80. Detta ger, liksom i exempel B, en uppskjuten skatteskuld om 24 (30 procent av 80).

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

▼B

exemplet kan det vara till hjälp att beakta den huvudprincip som slås fast i punkt 10.

(Obs! I enlighet med punkt 61 skall ytterligare uppskjuten skatt som uppkommer på grund av omvärderingen redovisas direkt mot eget kapital).

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 resultaträkningen 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. På balansdagen den 31 december 20X1 låter företaget bli att redovisa en skuld avseende efter balansdagen 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.

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 skall 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 skall 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 skall omprövas vid varje bokslutstillfälle. Värdet skall reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen skall 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

▼B

själva transaktionen eller händelsen. Denna princip slås fast i punkterna 58 till 68.

Redovisning i resultaträkningen

58. **Aktuell skatt och uppskjuten skatt skall redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens nettoresultat. Undantag gäller för skatt som hänför sig till**

(a) **transaktioner eller händelser som i samma eller annan period redovisas direkt mot eget kapital (se punkterna 61 till 65) eller**

(b) **företagsförvärv (se punkterna 66 till 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 resultaträkningen. 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.

(b) När kostnader för immateriella tillgångar dragits av vid beskattningen redan i samband med betalningen för att sedan aktiveras i enlighet med IAS 38, Immateriella tillgångar, och skrivas av i resultaträkningen.

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) en tillgång visar sig kunna återvinnas på ett annat sätt än tidigare förväntats.

Den därigenom uppkomna förändringen av den uppskjutna skatten redovisas i resultaträkningen, utom i den mån den är hänförlig till poster som tidigare redovisats mot eget kapital (se punkt 63).

Redovisning direkt mot eget kapital

61. **Aktuell skatt och uppskjuten skatt skall redovisas direkt mot eget kapital om skatten är hänförlig till poster som i samma eller annan period redovisas direkt mot eget kapital.**

62. Enligt IAS skall eller kan vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

(a) förändringar i redovisat värde som härrör från omvärderingar av anläggningstillgångar (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar),

(b) justeringar av ingående saldo för balanserade vinstmedel som en följd av retroaktivt byte av redovisningsprincip eller på grund av en rättelse av ett fundamentalt fel (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper),

(c) valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en självständig utlandsverksamhets finansiella rapporter (se IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser) samt

(d) belopp som uppstår vid första redovisningen av egetkapitaldelen i ett sammansatt finansiellt instrument (se punkt 23).

63. Det kan i undantagsfall vara svårt att bestämma aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas direkt mot eget kapital. Så är exempelvis fallet när

(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 en post som tidigare redovisades mot eget kapital eller

(c) företaget beslutar att en uppskjuten skattefordran skall redovisas eller att den inte längre skall redovisas till sitt fulla belopp och uppskjuten

▼B

skattefordran helt eller delvis avser en post som tidigare redovisades mot eget kapital.

I sådana fall bestäms aktuell och uppskjuten skatt avseende poster som redovisas mot eget kapital genom en rimlig fördelning av aktuell och uppskjuten skatt för skattesubjektet i det aktuella jurisdiktionen eller med någon annan metod som ger en med hänsyn till omständigheterna mer lämplig fördelning.

64. IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, 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, skall den uppskjutna skatten dras från det överförda beloppet. Motsvarande hänsyn måste tas vid överföringar i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång.

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 mot eget kapital 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, skall skatteeffekterna av förändringen av det skattemässiga värdet redovisas i resultaträkningen.

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 juridiktioner för kupongskatt. Ett sådant belopp som betalas eller skall betalas till skattemyndigheterna redovisas mot eget kapital som en del av utdelningen.

Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv

66. Temporära skillnader kan, vilket redan har utvecklats ovan i punkterna 19 och 26 (c), uppstå i samband med företagsförvärv. I enlighet med IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden, skall ett företag redovisa samtliga uppskjutna skattefordringar (i den utsträckning kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten. Dessa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kommer följaktligen att påverka värdet på goodwill eller negativ goodwill. Enligt punkterna 15 (a) och 24 (a) skall företaget dock inte redovisa uppskjutna skatteskulder som härrör från goodwill (om inte avskrivning av goodwill är skattemässigt avdragsgill). Inte heller redovisas uppskjutna skattefordringar avseende icke skattepliktig negativ goodwill som redovisas som avsättning.

67. I samband med ett företagsförvärv kan det förvärvande företaget göra den bedömningen att en egen, tidigare inte redovisad uppskjuten skattefordran kan komma att utnyttjas. Detta kan inträffa om det förvärvande företaget kan utnyttja sina underskottsavdrag mot den förvärvade verksamhetens framtida skattepliktiga överskott. I sådana fall redovisar det förvärvande företaget en uppskjuten skattefordran och tar hänsyn till det vid beräkningen av goodwill eller negativ goodwill som uppkommit på grund av förvärvet.

68. Om det förvärvande företaget inte redovisat den förvärvade verksamhetens uppskjutna skattefordran som en identifierbar tillgång vid förvärvstillfället, men senare redovisar den i sin koncernredovisning, tas den resulterande uppskjutna skatteintäkten upp i resultaträkningen. Dessutom skall förvärvaren

(a) minska anskaffningsvärdet på goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar till de belopp, som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats som en identifierbar tillgång vid förvärvstidpunkten samt

(b) redovisa minskningen av goodwillens redovisade nettovärde som en kostnad.

Förvärvaren får dock inte redovisa negativ goodwill eller öka det redovisade värdet av negativ goodwill.

Exempel

Ett företag förvärvade ett dotterföretag som hade avdragsgilla temporära skillnader på 300. Skattesatsen var vid förvärvstidpunkten 30 procent. Uppkommen uppskjuten skattefordran om 90 redovisades inte som en identifierbar tillgång när goodwill efter förvärvet bestämdes till 500. Goodwill skrivs av under 20 år. Två år efter förvärvet bedömde företaget

▼B

att framtida skattepliktiga överskott sannolikt skulle räcka för att kunna utnyttja alla avdragsgilla temporära skillnader.

Företaget redovisar en uppskjuten skattefordran om 90 (30 procent av 300) och i resultaträkningen redovisas en uppskjuten skatteintäkt om 90. Detta minskar också kostnaden för goodwill med 90 och de ackumulerade avskrivningarna med 9 (motsvarande två års avskrivningar). Skillnaden på 81 redovisas som en kostnad i resultaträkningen. Kostnaden för goodwill och motsvarande ackumulerade avskrivningar minskas alltså till de belopp (410 och 41) som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran om 90 hade redovisats som en identifierbar tillgång vid förvärvstidpunkten.

Om skattesatsen höjs till 40 procent redovisar företaget en uppskjuten skattefordran om 120 (40 procent av 300) och i resultaträkningen redovisas en uppskjuten skatteintäkt om 120. Om skattesatsen sänks till 20 procent redovisar företaget en uppskjuten skattefordran om 60 (20 procent av 300) och i resultaträkningen redovisas en uppskjuten skatteintäkt om 60. I båda fallen minskas kostnaden för goodwill med 90 och de ackumulerade avskrivningarna med 9. Skillnaden på 81 redovisas i båda fallen som en kostnad i resultaträkningen.

RUBRICERING

Skattefordringar och skatteskulder

69. **Skattefordringar och skatteskulder skall redovisas separat i balansräkningen. Uppskjutna skattefordringar och skatteskulder skall särskiljas från aktuella skattefordringar och skatteskulder.**

70. **Ett företag, som i sina finansiella rapporter skiljer mellan omsättningstillgångar och anläggningstillgångar och kortfristiga och långfristiga skulder, skall inte klassificera uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder.**

Nettoredovisning

71. **Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder skall nettoredovisas endast om företaget**

(a) **har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen samt**

(b) **avser att antingen erhålla eller betala ett nettobelopp eller erhålla betalning för fordran och betala skulden vid samma tidpunkt.**

72. Även om aktuella skattefordringar och skatteskulder redovisas och värderas separat kvittas de i balansräkningen enligt principer som liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering. 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 skall 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 skall behöva upprättas, kräver denna standard att ett företag skall 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 undantagsfall 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

77. **Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till intäkter och kostnader i ordinarie verksamhet, skall redovisas i resultaträkningen.**

Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar

78. Enligt IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, skall vissa valutakursdifferenser redovisas som intäkt eller kostnad, men standarden anger inte var i resultaträkningen sådana differenser skall redovisas. Om valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skattefordringar eller uppskjutna utländska skatteskulder redovisas i resultaträkningen, 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 skall 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.

(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) Skattekostnader eller skatteintäkter avseende byten av redovisningsprinciper och fundamentala fel som ingår i periodens resultat enligt tillåten alternativ princip i IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

81. **Separat upplysning skall också lämnas om följande:**

(a) **Det sammanlagda beloppet av aktuell skatt och uppskjuten skatt som hänför sig till poster som redovisas direkt mot eget kapital.**

(b) **Den skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till periodens extraordinära intäkter och kostnader.**

▼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 skall framgå hur gällande skattesatser beräknats.**

(ii) **En avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och gällande skattesats. Av avstämningen skall 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 balansräkningen redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter skall 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).**

(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 balansräkningen under varje period som avses,**

(ii) **uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i resultaträkningen, om detta ej tydligt framgår av förändringarna i balansposterna.**

(h) **Avseende verksamheter som avvecklats anges den skattekostnad som hänför sig till**

(i) **resultatet (vinsten eller förlusten) av avvecklingen samt**

(ii) **resultatet av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt jämförelsetal för varje tidigare period som redovisas.**

(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.**

82. **Upplysning skall lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i balansräkningen då**

(a) utnyttjande av uppskjuten skattefordran är beroende av framtida skattepliktiga överskott utöver de överskott som beror på återföring av befintliga skattepliktiga temporära skillnader samt

(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, skall företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenser som skulle bli följden av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Dessutom skall företaget upplysa om beloppen avseende de skattekonsekvenser som är möjliga att fastställa och om det kan finnas skattekonsekvenser som inte går att fastställa.**

83. Företaget skall lämna upplysning om alla extraordinära poster i antingen resultaträkningen eller i not till de finansiella rapporterna. Om sådana upplysningar lämnas i not till de finansiella rapporterna, skall i resultaträkningen upplysning lämnas om summan av extraordinära poster efter avdrag för summan av till dessa hänförliga skattekostnader eller skatteintäkter. Även om det är önskvärt att få information om sambandet mellan extraordinära poster och skattekostnader eller skatteintäkter, är det ibland svårt att hänföra olika skatteposter till respektive extraordinär post. Om så är fallet får upplysning lämnas om summan av skattekonsekvenser hänförliga till extraordinära poster.

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 väsentliga faktorer som

▼B

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.

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 skall företaget upplysa om de möjliga skattekonsekvenserna av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Företaget skall 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 skall upplysning lämnas om det belopp som kommer att återbetalas. I förekommande fall skall 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 skall 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.

88. Ett företag skall 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 balansdagen leder till betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna (se IAS 10, Händelser efter balansdagen).

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.

▼B

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 väsentliga förändringar i skattesatser eller sammansättningen av den inkomst som intjänats i olika jurisdiktioner.

Redovisat resultat	2 500	3 000
Skatt enligt den skattesats som gäller för inkomster i vederbörande land	750	750
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Skattekostnad	760	780

IKRAFTTRÄDANDE

89. **Denna standard träder i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1998 eller senare, med de undantag som anges i punkt 91. Om ett företag tillämpar denna standard avseende perioder som börjar före den 1 januari 1998, skall 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 skall företaget lämna upplysning om detta.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 14

(OMARBETAD 1997)

Segmentrapportering

Denna omarbetade standard ersätter IAS 14, Reporting Financial Information by Segment (”Rapportering för segment”), som fastställdes av styrelsen i omformaterad version 1994. Den omarbetade standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare.

I punkt 116 och 117 i IAS 36, Nedskrivningar, anges vissa upplysningskrav för redovisning av nedskrivningar för segment.

INLEDNING

Denna standard (IAS 14 (omarbetad)) ersätter IAS 14, Reporting Financial Information by Segment (”Rapportering för segment”) (den ursprungliga IAS 14). IAS 14 (omarbetad) skall tillämpas på perioder som börjar den 1 juli

[1] Punkt 91 hänvisar till ”årsredovisning” enligt det mer uttryckliga sätt att ange ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 89 hänvisar till ”finansiella rapporter”.

▼B

1998 eller senare. De största skillnaderna jämfört med den ursprungliga IAS 14 är följande:

1. Den ursprungliga standarden var tillämplig för företag vars aktier är föremål för allmän handel och andra ekonomiskt betydande verksamheter. IAS 14 (omarbetad) gäller för företag vars värdepapper är föremål för allmän handel, inbegripet företag som har för avsikt att emittera värdepapper för allmän handel, men inte för andra ekonomiskt betydande verksamheter.

2. Den ursprungliga IAS 14 krävde att information skulle lämnas om rörelsegrenar och geografiska områden. Den erbjöd endast allmän vägledning för identifiering av rörelsegrenar och geografiska områden. Enligt den skulle interna organisationsuppdelningar kunna utgöra en grund för bestämning av för vilka rörelsegrenar och geografiska områden information skall lämnas eller så skulle redovisning per rörelsegren kunna kräva en omklassificering av uppgifter. IAS 14 (omarbetad) kräver att information skall lämnas om rörelsegrenar och geografiska områden. Den erbjuder mer utförlig vägledning än den ursprungliga IAS 14 för identifiering av rörelsegrenar och geografiska områden. Den kräver att ett företag utgår från den interna organisationsstrukturen och det interna rapporteringssystemet vid identifiering av dessa rörelsegrenar och geografiska områden. Om internt rapporterade segment vare sig bygger på produkter och tjänster som har anknytning till varandra eller på geografiska områden, kräver IAS 14 (omarbetad) att ett företag skall utgå från närmast lägre nivå för att identifiera sina rörelsegrenar eller geografiska områden.

3. Den ursprungliga IAS 14 krävde samma omfattning på den information som skulle lämnas för rörelsegrenar som för geografiska områden. Enligt IAS 14 (omarbetad) är den ena grunden för uppdelning av rörelsegrenar respektive geografiska områden primär och den andra sekundär. Det krävs betydligt färre upplysningar för sekundära segment.

4. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte huruvida information om segment måste lämnas med tillämpning av samma redovisningsprinciper som används vid upprättandet av koncernredovisning eller de finansiella rapporterna för det enskilda företaget. IAS 14 (omarbetad) kräver att samma redovisningsprinciper följs.

5. Den ursprungliga IAS 14 tillät avvikelser vid definitionen av segmentens resultat mellan företag. IAS 14 (omarbetad) erbjuder en mer utförlig vägledning än den ursprungliga IAS 14 vad gäller huruvida vissa intäkts- och kostnadsposter skall ingå eller undantas från intäkter och kostnader i segmenten. I enlighet med detta anger IAS 14 (omarbetad) ett standardiserat resultatmått för segmentet, dock endast i den mån som poster avseende intäkter och rörelsekostnader kan hänföras eller fördelas till segment på ett rimligt sätt.

6. IAS 14 (omarbetad) kräver ”symmetri” vid inkluderandet av poster i resultat och tillgångar för segment. Om exempelvis resultatet i ett segment återspeglar avskrivningar, skall den avskrivningsbara tillgången inkluderas i segmentets tillgångar. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte denna fråga.

7. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida segment som bedöms vara för små för separat redovisning skulle kunna slås samman med andra segment eller om de skulle undantas från redovisningen av rörelsegrenar och geografiska områden. Enligt IAS 14 (omarbetad) kan små, internt redovisade segment, för vilka ingen separat redovisning krävs, slås samman om många av de faktorer som definierar en rörelsegren eller ett geografiskt område är gemensamma för dem. De kan också slås samman med ett likartat, väsentligt segment för vilket information ingår i den interna rapporteringen om vissa villkor är uppfyllda.

8. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida indelningen i geografiska områden skulle grundas på var företagets tillgångar finns, eller var kunderna finns. IAS 14 (omarbetad) kräver att oavsett vilken indelningsgrund som används för geografiska områden, måste ett antal uppgiftsposter redovisas även för den andra indelningsgrunden om den i väsentlig grad skiljer sig från den första.

9. Den ursprungliga IAS 14 krävde information om fyra huvudkategorier av poster för både rörelsegrenar och geografiska områden:

   (a) Försäljning eller andra rörelseintäkter, där intäkter från försäljning till kunder utanför företaget särskiljs från intäkter från andra segment.

   (b) Resultat för segmentet.

   (c) Tillgångar som används i segmentet.

▼B

(d) Utgångspunkt för internprissättning.

För ett företags primära indelningsgrund (rörelsegrenar eller geografiska områden), krävs enligt IAS 14 (omarbetad) information om de fyra huvudkategorierna ovan samt:

(a) Skulder i segmentet.

(b) Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar som förvärvats under perioden.

(c) Avskrivningar.

(d) Kostnader som inte motsvaras av kassaflöden, andra än avskrivningar.

(e) Företagets andel av nettoresultatet i ett intresseföretag, joint venture eller andra investeringar som redovisats enligt kapitalandelsmetoden, om verksamheten huvudsakligen bedrivs inom det aktuella segmentet, samt beloppet på investeringen hänförlig till andelen.

För ett företags sekundära indelningsgrund, ställer inte IAS 14 (omarbetad) det krav som ställdes i den ursprungliga IAS 14 om upplysning om resultat för segmentet och ersätter det med upplysning om anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar som förvärvats under perioden.

10. Den ursprungliga IAS 14 behandlade inte frågan om huruvida tidigare perioders redovisning för olika segment, som redovisas i jämförelsesyfte, skall räknas om i det fall det skett en väsentlig förändring av redovisningsprinciper för segmenten. IAS 14 (omarbetad) kräver omräkning såvida inte detta är praktiskt ogenomförbart.

11. IAS 14 (omarbetad) kräver att om summan av externa intäkter från alla segment för vilka information skall lämnas utgör mindre än 75 procent av företagets sammanlagda intäkter, skall ytterligare segment identifieras till dess nivån 75 procent uppnåtts.

12. Den ursprungliga IAS 14 tillät en annan metod för internprissättning i segmentredovisningen än de priser som används vid internförsäljningen. IAS 14 (omarbetad) kräver att företagets faktiska internpriser används i segmentrapporteringen.

13. IAS 14 (omarbetad) kräver upplysningar om intäkter för segment vars försäljning till externa kunder svarar för minst 10 procent av företagets totala intäkter även om segmentet inte särredovisas på grundval av att huvuddelen av dess intäkter kommer från försäljning till andra segment. Den ursprungliga IAS 14 innehöll inget motsvarande krav.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-7
Definitioner	8-25
Definitioner i andra standarder	8
Definitioner av rörelsegrenar och geografiska områden	9-15
Definitioner av intäkter, kostnader, resultat, tillgångar samt skulder hänförliga till ett segment	16-25
För vilka rörelsegrenar och geografiska områden skall information lämnas?	26-43
Utformning av redovisningen för primära och sekundära segment	26-30
Indelning baserad på rörelsegrenar eller geografiska områden	31-33
För vilka segment skall information lämnas?	34-43
Redovisningsprinciper för segment	44-48
Upplysningar	49-83
Upplysningar för primära segment	50-67
Upplysningar för sekundära segment	68-72
Exempel på hur upplysningar kan lämnas	73
Övriga upplysningar	74-83

▼B

Ikraftträdande 84

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att fastställa principer för hur ett företag skall lämna information om sina olika slag av produkter och tjänster och om de olika geografiska områden inom vilka det verkar för att underlätta för användarna av finansiella rapporter att

(a) bättre förstå vilka faktorer som påverkat företagets historiska utveckling,

(b) bättre förstå företagets risker och möjligheter samt

(c) göra en bättre bedömning av företaget i dess helhet.

Många företag erbjuder olika typer av produkter och tjänster eller verkar i geografiska områden som skiljer sig åt med avseende på tillväxt, framtidsutsikter och risker. Information om ett företags olika typer av produkter och tjänster och dess verksamhet i olika geografiska områden – ofta benämnd upplysningar om segment – har betydelse vid bedömningen av risker och möjligheter i ett diversifierat eller multinationellt företag, men kan vara svår att utläsa från uppgifter som avser företaget som helhet. Därför är upplysningar om segment viktiga för att tillgodose de behov som användarna av finansiella rapporter har.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas i fullständiga finansiella rapporter som är upprättade i enlighet med IAS.**

2. Som framgår av IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, innefattar en fullständig uppsättning av finansiella rapporter balansräkning, resultaträkning, en sammanställning som visar förändringar i eget kapital, kassaflödesanalys samt noter.

3. **Denna standard skall tillämpas av företag som emitterat eller har för avsikt att emittera aktier eller skuldebrev avsedda för allmän handel.**

4. Om ett företag vars värdepapper inte är föremål för allmän handel upprättar finansiella rapporter i enlighet med IAS, är det ändå önskvärt att företaget frivilligt lämnar information om segment.

5. **Om ett företag vars värdepapper inte är föremål för allmän handel frivilligt lämnar information om segment i finansiella rapporter upprättade i enlighet med IAS, skall företaget tillämpa samtliga krav i denna standard.**

6. **Om en finansiell redovisning både innehåller en koncernredovisning för ett företag vars värdepapper är föremål för allmän handel och separata finansiella rapporter för moderföretaget eller ett eller flera dotterföretag, behöver företaget endast lämna information om segment i koncernredovisningen. Om ett dotterföretags värdepapper är föremål för allmän handel, skall det lämna information om segment i de egna separata finansiella rapporterna.**

7. **Om redovisningen för ett företag omfattar finansiella rapporter för ett företag vars värdepapper är föremål för allmän handel och fristående finansiella rapporter för ett intresseföretag eller ett joint venture vari företaget innehar en ägarandel, räcker det på motsvarande sätt om informationen om segment lämnas för det företag som upprättat redovisningen. Om värdepapper avseende intresseföretaget eller ett joint venture är föremål för allmän handel, skall information om segment redovisas i dess egna finansiella rapporter.**

▼B

DEFINITIONER

Definitioner i andra standarder

8. **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges i IAS 7, Kassaflöden, IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, samt IAS 18, Intäkter:**

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

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

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarite verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningar som beror på tillskott från aktieägare.

Definitioner av rörelsegrenar och geografiska områden

9. **Begreppen rörelsegren och geografiskt område används i denna standard med de innebörder som anges nedan:**

En rörelsegren är en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag vilken tillhandahåller en enskild produkt eller tjänst eller en grupp av likartade produkter eller tjänster och som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra rörelsegrenar. Faktorer som skall beaktas när man tar ställning till om produkter eller tjänster är likartade innefattar:

(a) **Karaktären på produkten eller tjänsten.**

(b) **Karaktären på produktionsprocessen.**

(c) **Vilka kundkategorier som använder produkten eller tjänsten.**

(d) **Hur produkterna distribueras eller tjänsterna utförs.**

(e) **I vilken utsträckning verksamheten, i tillämpliga fall, påverkas av regleringar, gäller exempelvis banker, försäkringsföretag och offentliga verksamheter.**

Ett geografiskt område är en redovisningsmässigt identifierbar del av ett företag, som tillhandahåller produkter eller tjänster inom en ekonomisk miljö som är utsatt för risker och möjligheter som skiljer sig från vad som gäller för andra ekonomiska miljöer. Faktorer som skall beaktas när man fastställer vad som är ett geografiskt område innefattar:

(a) **Hur likartade de ekonomiska och politiska förhållandena är.**

(b) **Graden av samverkan mellan verksamheter i olika geografiska områden.**

(c) **Närheten mellan verksamheter som bedrivs på olika platser.**

(d) **Särskilda risker som är förknippade med verksamheten i ett visst område.**

(e) **Valutaregleringar.**

(f) **Valutarisker.**

Ett segment för vilket information skall lämnas är en rörelsegren eller ett geografiskt område som identifieras med utgångspunkt från ovanstående definitioner.

10. Ordningsföljden för de faktorer som räknas upp i föregående punkt anger inte faktorernas inbördes betydelse när det gäller att identifiera rörelsegrenar och geografiska områden.

11. En enskild rörelsegren innefattar inte produkter eller tjänster vars risker eller möjligheter i väsentlig grad skiljer sig åt. Även om det kan finnas skillnader med avseende på en eller flera av de faktorer som anges i definitionen av en rörelsegren, förväntas de produkter och tjänster som ingår i en rörelsegren vara likartade med avseende på flertalet faktorer.

12. På motsvarande sätt gäller för geografiska områden att de inte omfattar verksamheter i områden som skiljer sig åt i väsentlig grad vad gäller risker och möjligheter. Ett geografiskt område kan vara ett enstaka land, två eller flera länder eller en region inom ett land.

▼B

13. Den typ av risker som dominerar verksamheten påverkar hur flertalet företag organiserar och leder sin verksamhet. Därför föreskrivs i punkt 27 att det är företagets organisationsstruktur och interna rapporteringssystem som avgör vilka rörelsegrenar och geografiska områden som skall särredovisas. Företagets risker och möjligheter påverkas både av var verksamheten bedrivs (var produkterna eller tjänsterna produceras eller varifrån de levereras) och av var marknaderna finns (var produkterna säljs eller var tjänsterna tillhandahålls). Definitionen av geografiskt område kan därför baseras på antingen

    (a) var företagets produktionsanläggningar och andra tillgångar är belägna eller

    (b) var kunderna och marknaderna är belägna.

14. Ett företags organisationsstruktur och det interna rapporteringssystemet visar i normalfallet om huvuddelen av de risker som är geografiskt betingade är beroende av var verksamheten bedrivs eller av var kunderna är lokaliserade. Därför utgår företaget från dessa förhållanden när det avgör om den geografiska indelningen skall baseras på var verksamheten bedrivs eller var kunderna är belägna.

15. Vad som skall ingå i en rörelsegren eller ett geografiskt område är en fråga om bedömning. När företaget gör en sådan bedömning skall det beakta dels syftet med redovisningen enligt denna standard, dels de kvalitativa egenskaper hos finansiella rapporter som anges i IASC:s föreställningsram. Dessa kvalitativa egenskaper innefattar relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet över tiden av den information som företag lämnar om olika grupper av produkter och tjänster och om skilda geografiska områden samt hur användbar denna information är för att bedöma risker och möjligheter för företaget i dess helhet.

Definitioner av intäkter, kostnader, resultat, tillgångar samt skulder hänförliga till ett segment

16. **I standarden används följande ytterligare begrepp med de innebörder som anges nedan:**

    Med intäkter i ett segment avses sådana intäkter som är direkt hänförbara till segmentet eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt oberoende av om försäljningen går till externa kunder eller till andra segment inom företaget. Intäkter i ett segment innefattar inte

    (a) **extraordinära poster,**

    (b) **ränte- eller utdelningsintäkter, inklusive ränta på förskott eller lån till andra segment, om inte segmentets verksamhet huvudsakligen är finansiell, eller**

    (c) **vinster vid avyttringar av finansiella placeringar eller vid reglering av skulder om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell.**

    Intäkter i ett segment innefattar resultatandelar i företag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden, endast om dessa poster ingår i koncernens eller företagets intäkter.

    Intäkter i segment inkluderar en samägares andel av intäkterna i ett gemensamt styrt företag som redovisas enligt klyvningsmetoden i enlighet med IAS 31, Redovisning av andelar i joint ventures.

    Med kostnader i ett segment avses kostnader som är direkt hänförbara till den löpande verksamheten inom segmentet, eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt, inklusive kostnader som är hänförliga till försäljning till externa kunder och kostnader som är hänförliga till transaktioner med andra segment i företaget. Kostnader i ett segment innefattar inte

    (a) **extraordinära poster**

    (b) **räntekostnader, inklusive räntor som uppkommit vid förskott eller lån från andra segment, om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell,**

    (c) **förluster vid avyttring av finansiella placeringar eller i samband med reglering av skulder om inte verksamheten huvudsakligen är finansiell,**

    (d) **företagets andel av förluster i intresseföretag, joint ventures eller andra placeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden,**

    (e) **skattekostnader eller**

▼B

(f) **allmänna administrationskostnader, kostnader för huvudkontor och andra kostnader som uppkommer på central nivå och som är hänförliga till hela företaget. Det kan emellertid förekomma att ett företag har kostnader på central nivå som avser en rörelsegren eller ett geografiskt område. Sådana kostnader skall hänföras till segmentet om fördelningen kan ske på ett rimligt och tillförlitligt sätt.**

Kostnader i ett segment innefattar en samägares andel av kostnader i ett gemensamt styrt företag som redovisas enligt klyvningsmetoden i enlighet med IAS 31.

Om verksamheten i en rörelsegren huvudsakligen är finansiell, kan ränteintäkter och räntekostnader redovisas med ett nettobelopp i segmentredovisningen endast om dessa poster också nettoredovisas i företagets resultaträkning.

Resultatet i ett segment utgörs av skillnaden mellan intäkter och kostnader, definierade enligt ovan. Resultatet anges före eventuella justeringar för minoritetsandelar.

Tillgångar i ett segment är de tillgångar som används i den löpande verksamheten i segmentet och som kan hänföras till segmentet antingen direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.

Om ränte- eller utdelningsintäkter ingår i resultatet för ett segment skall tillgångarna innefatta motsvarande kundfordringar, lån, finansiella placeringar eller andra liknande tillgångar.

Uppskjutna skattefordringar ingår inte i de tillgångar som är hänförliga till ett segment.

Tillgångar i ett segment innefattar kapitalandelar endast om motsvarande resultatandelar ingår i segmentets resultat. Detsamma gäller i fråga om en samägares andel av rörelsetillgångarna i ett gemensamt styrt företag som redovisas enligt klyvningsmetoden i enlighet med IAS 31.

Tillgångar i ett segment fastställs efter avdrag för reserveringar som redovisats som avdragsposter från tillgångarna i företagets balansräkning.

Skulder i ett segment är de skulder som uppkommit i den löpande verksamheten inom segmentet och som kan hänföras till segmentet antingen direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.

Om resultatet i ett segment innefattar räntekostnader skall segmentets skulder omfatta motsvarande räntebärande skulder.

Bland segmentets skulder skall också ingå en samägares andel av de skulder som är hänförliga till ett gemensamt styrt företag som redovisas enligt klyvningsmetoden i enlighet med IAS 31.

Bland skulderna skall inte skatteskulder inräknas.

Redovisningsprinciperna för ett segment utgörs av de redovisningsprinciper som tillämpas vid upprättande och utformning av finansiella rapporter för koncernen eller företaget jämte de principer som specifikt avser segmentrapportering.

17. Intäkter, kostnader, tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, inkluderar belopp som kan hänföras till segmentet direkt eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. När ett företag fastställer vilka poster som kan hänföras till ett segment utgår det från det interna rapporteringssystemet. Utgångspunkten är att belopp som hänförts till ett segment i den interna rapporteringen också kan hänföras till ett segment, antingen direkt eller genom en rimlig fördelning, för vilket företaget externt redovisar intäkter, kostnader, tillgångar och skulder.

18. Det kan emellertid förekomma att företagsledningen fördelar intäkter, kostnader, tillgångar eller skulder till ett segment på grunder som kan uppfattas som subjektiva, godtyckliga eller svårförståeliga för de finansiella rapporternas externa användare. En sådan fördelning utgör inte en sådan rimlig och tillförlitlig fördelning som krävs enligt denna standard. Omvänt kan företaget välja att inte fördela vissa intäkter, kostnader, tillgångar eller skulder i den interna rapporteringen, trots att det finns en rimlig och tillförlitlig fördelningsgrund. Sådana poster skall ändå ingå i de intäkter, kostnader, tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment enligt denna standard.

▼B

19. Exempel på tillgångar som är hänförliga till ett segment är omsättningstillgångar som används i den löpande verksamheten, materiella anläggningstillgångar, tillgångar som disponeras enligt finansiella leasingavtal (IAS 17, Leasingavtal) och immateriella tillgångar. Om resultatet för ett segment belastas med avskrivningar skall motsvarande tillgång också hänföras till segmentet. Bland tillgångarna ingår inte tillgångar som används centralt. Bland tillgångarna ingår sådana som används av två eller flera segment om det finns en rimlig och tillförlitlig grund för att fördela dem. I tillgångarna ingår goodwill som är direkt hänförbar till ett segment eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. Avskrivning på goodwillposten ingår då bland segmentets kostnader.

20. Exempel på skulder som är hänförliga till ett segment är leverantörsskulder, upplupna kostnader, erhållna förskott, garantiavsättningar och andra avsättningar som hänför sig till försäljning av produkter och tjänster. Bland skulderna ingår inte lån, skulder avseende finansiella leasingavtal (IAS 17) och andra skulder som snarare är finansiella än rörelsebetingade. Om det resultat som hänförts till ett segment inkluderar räntekostnader hänförs dock motsvarande skulder till segmentet. Anledningen till att skulder i ett segment, som inte huvudsakligen bedriver finansiell verksamhet, inte innefattar lån och andra liknande skulder, är att det resultat som anges för segmentet är ett rörelseresultat snarare än ett resultat efter avdrag för finansiella kostnader. Dessutom tas ofta lån upp centralt för hela koncernen. Det är därför inte alltid möjligt att direkt hänföra räntebärande skulder till ett segment eller att fördela dem till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt.

21. När värdet fastställs på de tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, utgörs värdet på sådana tillgångar och skulder som tillkommit till följd av ett företagsförvärv av de koncernmässiga värdena. Detta gäller även om ingen motsvarande justering gjorts i det förvärvade företagets egen balansräkning. I den mån som materiella anläggningstillgångar har omvärderats efter förvärvet, i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 16, skall denna värdering ligga till grund för beräkningen av värdet på de tillgångar som är hänförliga till ett segment.

22. Viss vägledning för hur kostnader kan fördelas återfinns i andra IAS:er. Som exempel ger punkterna 8 till 16 i IAS 2, Varulager, vägledning om hur kostnader kan fördelas till varor i lager och punkterna 16 till 21 i IAS 11, Entreprenadavtal, ger vägledning om hur kostnader kan fördelas på uppdrag. Dessa riktlinjer kan vara användbara vid fördelning av kostnader på segment.

23. IAS 7, Kassaflödesanalys, ger vägledning om huruvida en checkräkningskredit utgör en del av de likvida medlen eller av skulderna.

24. Storleken på intäkter, kostnader, tillgångar och skulder i ett segment fastställs före elimineringen av koncerninterna mellanhavanden och koncerninterna transaktioner som ett led i upprättandet av koncernredovisningen, förutom till den del de koncerninterna mellanhavandena och transaktionerna avser koncernföretag inom ett och samma segment.

25. De redovisningsprinciper som tillämpas vid upprättande och utformning av de finansiella rapporterna för företaget som helhet, utgör också grunden för redovisningsprinciperna för segment. Redovisningsprinciperna för segment innefattar därutöver principer som specifikt avser segmentrapporteringen, såsom indelningen i segment, metod för internprissättning mellan segment och bas för fördelningen av intäkter och kostnader till segmenten.

FÖR VILKA RÖRELSEGRENAR OCH GEOGRAFISKA OMRÅDEN SKALL INFORMATION LÄMNAS?

Utformning av redovisningen för primära och sekundära segment

26. **Den dominerande bakgrunden till och karaktären hos företagets risker och möjligheter avgör huruvida dess primära indelningsgrund för segmentinformationen skall vara rörelsegrenar eller geografiska områden. Om företagets risker och möjligheter i första hand påverkas av skillnader mellan de produkter och tjänster som produceras, skall rörelsegrenar utgöra den primära indelningsgrunden och geografiska områden den sekundära. Omvänt gäller att om företagets risker och möjligheter i första hand påverkas av att det är verksamt i olika länder eller andra geografiska områden, skall geografiska områden utgöra den primära indelningsgrunden och rörelsegrenar den sekundära.**

27. **Företagets organisations- och ledningsstruktur samt interna rapporteringssystemet ger normalt uttryck för vilka slag av risker och möjligheter som i första hand orsakar skillnader i avkastning och följ-**

▼B

aktligen för huruvida rörelsegrenar eller geografiska områden skall utgöra den primära indelningsgrunden, dock med följande undantag:

(a) **När risker och möjligheter påverkas både av skillnader i utbudet av produkter och tjänster och av vilka geografiska områden det verkar i, och företaget därför använder en matrisorganisation, skall företaget utgå från att rörelsegrenar är den primära indelningsgrunden och geografiska områden den sekundära.**

(b) **När företagets organisations- och ledningsstruktur samt det interna rapporteringssystem varken utgår från produkter och tjänster eller från geografiska områden, skall företaget bedöma om risker och möjligheter är mer beroende av vilka produkter och tjänster det producerar än av vilka geografiska områden det verkar i och på basis härav välja antingen rörelsegrenar eller geografiska områden som den primära indelningsgrunden med den andra som den sekundära.**

28. I flertalet företag är organisationen beroende av vilka slags risker och möjligheter som dominerar. Därför ger organisationsstrukturen och uppbyggnaden av det interna rapporteringssystemet det bästa uttrycket för hur företaget bör delas in när det rapporterar om rörelsegrenar och geografiska områden. Det innebär att företag endast undantagsvis kommer att redovisa information som avviker från vad som rapporteras internt. De viktigaste riskerna och möjligheterna avgör vad som är den primära indelningsgrunden. De mindre viktiga riskerna och möjligheterna ger den sekundära indelningsgrunden.

29. Om ett företags risker och möjligheter i hög grad påverkas både av vilka produkter och tjänster det producerar och av vilka geografiska områden det verkar inom, ger en ”matrisredovisning”, det vill säga en redovisning där både rörelsegrenar och geografiska områden används som primär indelningsgrund, ofta användbar information. Denna standard kräver inte, men förbjuder inte heller ”matrisredovisning”.

30. Det förekommer att ett företags organisation och interna rapporteringssystem utvecklats oberoende av skillnader mellan de produkter och tjänster som företaget producerar och i vilka geografiska områden som det verkar. Det interna rapporteringssystemet kan, exempelvis, ha byggts upp enbart med utgångspunkt från den legala strukturen, vilket medfört att rörelsegrenarna innefattar produkter och tjänster som skiljer sig åt med avseende på risker och möjligheter. I dessa ovanliga fall uppfyller segmentinformation som utgår från det interna rapporteringssystemet inte det syfte som anges i början av denna standard. Därför kräver punkt 27 (b) att företaget tar ställning till om företagets risker och möjligheter hänger mer samman med produkter och tjänster än med geografiska områden och väljer ett av alternativen som den primära indelningsgrunden. Syftet är att åstadkomma en rimlig grad av jämförbarhet med andra företag, att förbättra förutsättningarna att förstå informationen samt att tillgodose de krav som framförs av investerare, långivare och andra om information om risker och möjligheter som hänger samman med produkter och tjänster samt geografiska områden.

Indelning baserad på rörelsegrenar eller geografiska områden

31. **När ett företag informerar om rörelsegrenar och geografiska områden i sin externa redovisning, skall dessa definieras på samma sätt som i den redovisning som vänder sig till styrelsen och företagsledningen när de gör en bedömning av den historiska utvecklingen och fattar beslut om framtida resursanvändning. Punkt 32 ger ett undantag från denna regel.**

32. **Om ett företags organisation och interna rapporteringssystem varken utgår från enskilda produkter och tjänster eller grupper av besläktade produkter/tjänster eller geografiska områden, skall företaget enligt punkt 27 (b) välja rörelsegrenar eller geografiska områden som den primära indelningsgrunden baserat på företagets bedömning av vilken indelningsgrund som återspeglar dess viktigaste risker och möjligheter. Avgörande för indelningen i detta fall är snarare definitionerna av rörelsegrenar och geografiska områden i punkt 9 än det interna rapporteringssystemet. Hänsyn skall därvid tas till följande:**

(a) **Om ett eller flera segment som redovisas internt till företagsledningen är en rörelsegren eller ett geografiskt område definierade i enlighet med punkt 9, samtidigt som andra inte är det, skall punkt (b) nedan tillämpas endast för de interna segment som inte är definierade i enlighet med punkt 9 (det vill säga ett internt redovisat segment som motsvarar definitionen skall inte delas upp ytterligare).**

▼B

(b) **Om en rörelsegren eller ett geografiskt område inte inryms i definitionen enligt punkt 9, skall företaget utgå från den närmast lägre organisationsnivå som redovisar information om rörelsegrenar eller för geografiska områden i enlighet med punkt 9.**

(c) **Om sådan internt redovisad segmentinformation på lägre nivå som anges i punkt (b) uppfyller definitionen av rörelsegren eller geografiskt område i punkt 9, skall de kriterier som anges i punkterna 34 och 35 användas för att fastställa om information skall lämnas för rörelsegrenen eller för det geografiska området.**

33. Flertalet företag kommer att, i enlighet med denna standard, ange att deras rörelsegrenar och geografiska områden sammanfaller med de enheter för vilka information lämnas internt i syfte att bedöma den historiska utvecklingen och för att fatta beslut om framtida resursanvändning. Även om ett företag måste tillämpa punkt 32, därför att dess rapporteringssystem inte är uppbyggt efter rörelsegrenar eller geografiska områden, kan det utgå från närmast lägre organisatoriska nivå som redovisar information om rörelsegrenar eller geografiska områden för att slippa konstruera enheter enbart för att tillgodose de krav som denna standard ställer. Ett engelskt begrepp som ibland används för detta sätt att se hur ett företag är organiserat och hur det interna rapporteringssystemet är uppbyggt för att fastställa företagets rörelsegrenar och geografiska områden för den externa rapporteringen är ”management approach” och de organisationsbaserade enheter för vilka information lämnas interna kallas ibland ”operating approach”.

För vilka segment skall information lämnas?

34. **Två eller flera rörelsegrenar eller geografiska områden som särredovisas internt men med likartade risker och möjligheter kan slås samman och redovisas som ett segment. Två eller flera rörelsegrenar eller geografiska områden är likartade bara om**

(a) **de har en likartad finansiell utveckling över en längre period samt**

(b) **de liknar varandra med avseende på samtliga de faktorer som anges i punkt 9.**

35. **En rörelsegren eller ett geografiskt område utgör ett segment för vilket informationen skall lämnas endast om över hälften av intäkterna härrör från försäljning till externa kunder och**

(a) **intäkterna från försäljning till externa kunder och från transaktioner med andra segment uppgår till minst 10 procent av summan av externa och interna intäkter för samtliga segment,**

(b) **vinsten eller förlusten för segmentet uppgår till minst 10 procent av de sammanlagda vinsterna för vinstgivande segment eller av de sammanlagda förlusterna för förlustbringande segment, beroende på vilket belopp som är störst i absoluta tal eller**

(c) **tillgångarna uppgår till minst 10 procent av alla tillgångar för samtliga segment.**

36. **Om en rörelsegren eller ett geografiskt område särredovisas internt men inte når upp till de gränsvärden som anges i punkt 35, kan den**

(a) **ändå identifieras som ett segment för vilket information skall lämnas,**

(b) **ingå i en grupp tillsammans med en eller flera andra liknande rörelsegrenar eller geografiska områden som också understiger gränsvärdena i punkt 35, (två eller flera segment är likartade om de har flertalet av de egenskaper som anges i punkt 9) samt**

(c) **redovisas som en ofördelad avstämningspost, om den inte redovisas separat eller tillsammans med andra.**

37. **Om de sammanlagda externa intäkterna i de segment för vilka informationen skall lämnas uppgår till mindre än 75 procent av företagets totala intäkter, skall ytterligare segment klassificeras som segment för vilka information skall lämnas, även om segmenten inte når upp till de tioprocentiga gränsvärdena i punkt 35, till dess att minst 75 procent av företagets totala intäkter ingår i segment för vilka information skall lämnas.**

38. Den tioprocentsgräns som används i denna standard är inte avsedd att utgöra ett mått på vad som kan anses vara väsentligt i något annat avseende än för att avgöra vilka segment som skall särredovisas.

39. Genom att begränsa informationskravet till de segment som erhåller huvuddelen av sina intäkter från externa kunder, kräver inte standarden

▼B

att ett företag måste lämna information om de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter. I vissa branscher är det emellertid praxis att särredovisa vissa vertikalt integrerade verksamheter även om huvuddelen av intäkterna inte härrör från försäljning till externa kunder. Det gäller exempelvis de internationella oljebolagen. Flera av dessa redovisar prospektering och utvinning skilt från raffinering och försäljning trots att huvuddelen av den utvunna oljan levereras till företagets egna raffinaderier.

40. Det är önskvärt, men inte erforderligt, att företag särredovisar de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter som separata segment med upplysningar om, bland annat, hur internpriserna fastställts (se punkt 75).

41. **Om ett företag särredovisar de olika stegen i vertikalt integrerade verksamheter internt men, trots detta, väljer att inte redovisa dem som egna segment externt, skall verksamheterna slås samman till ett segment, utom i de fall det inte finns en rimlig grund för sammanläggningen. I det senare fallet skall de segment som levererar produkter och tjänster till andra segment inräknas i de ofördelade avstämningsposterna.**

42. **Ett segment för vilket information i närmast föregående period uppfyllde kravet på särredovisning därför att storleken översteg de gränsvärden som anges i punkt 35 utgör ett segment som skall särredovisas för den aktuella perioden även om dess intäkter, resultat och tillgångar gått ner under tioprocentsgränsen. En förutsättning är att företaget gjort bedömningen att segmentet även fortsättningsvis är betydelsefullt.**

43. **Om ett segment uppfyller kravet för särredovisning, därför att storleken för den aktuella perioden överstiger något av de tioprocentiga gränsvärdena, skall företaget lämna jämförelseuppgifter för tidigare perioder även om segmentet då inte nådde upp till gränsvärdena, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.**

REDOVISNINGSPRINCIPER FÖR SEGMENT

44. **Koncernen eller företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper vid rapporteringen för segment som det använder vid utformningen av de finansiella rapporterna för koncernen eller företaget.**

45. Utgångspunkten är att de redovisningsprinciper som företaget valt att använda när de finansiella rapporterna för hela företaget upprättas, också utgör de principer som företaget anser bäst lämpade för den externa rapporteringen för olika segment. Eftersom syftet med att särredovisa segment är att underlätta för dem som använder sig av de finansiella rapporterna att göra bättre bedömningar av företaget i sin helhet, kräver denna standard att företaget använder samma redovisningsprinciper när det upprättar redovisning för ett segment. Det betyder dock inte att företagets redovisningsprinciper skall tillämpas på enskilda segment som om dessa vore fristående företag. I vissa fall kan beräkningar som gjorts centralt fördelas till enskilda segment, förutsatt att det finns en rimlig och tillförlitlig fördelningsgrund. Det kan exempelvis gälla pensionsberäkningar där en fördelning till de enskilda segmenten kan göras med utgångspunkt från löne- och andra personaluppgifter.

46. Standarden hindrar inte att ett företag lämnar ytterligare information om ett segment, baserad på andra redovisningsprinciper än de som används i företaget som helhet, förutsatt att (a) informationen ingår i den interna rapporteringen till företagsledningen som grundval för beslut om investeringar och för en bedömning av den finansiella utvecklingen samt (b) värderingsgrunden för tilläggsinformationen beskrivs tydligt.

47. **Tillgångar som används av två eller flera segment skall fördelas på de enskilda segmenten endast om motsvarande intäkter och kostnader också fördelas på dessa.**

48. De metoder som används för att fördela tillgångar, skulder, intäkter och kostnader till enskilda segment beror på faktorer som posternas karaktär, vilka aktiviteter som segmenten bedriver och i vilken utsträckning som segmenten är självständiga. Det är varken möjligt eller lämpligt att ange en enskild metod som skall användas av samtliga företag. Det är heller inte korrekt att tvinga fram en fördelning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som är gemensamma för två eller flera segment, om grunden för fördelning är godtycklig eller svårförståelig. Samtidigt gäller att definitionerna av intäkter, kostnader, tillgångar och skulder, hänförliga till ett segment, hänger samman och att fördelningen skall vara konsekvent gjordfördelningen skall. Därför fördelas gemensamma tillgångar på enskilda segment endast när motsvarande intäkter och kostnader också fördelats till dessa. En tillgång inräknas sålunda bland segmentets

▼B

tillgångar endast när avskrivningen på tillgången belastat segmentets resultat.

UPPLYSNINGAR

49. Punkterna 50 till 67 anger vilka upplysningar som skall lämnas för ett företags primära segment. Punkterna 68 till 72 anger motsvarande upplysningskrav för sekundära segment. Det är önskvärt att företag lämnar samma upplysningar för sekundära segment som för de primära även om kraven i punkterna 68 till 72 är väsentligt mindre långtgående för sekundära segment. Punkterna 74 till 83 behandlar ett flertal andra frågor som har med upplysningar att göra. I bilaga B beskrivs hur upplysningar kan lämnas.

Upplysningar för primära segment

50. **Kraven på upplysningar i punkterna 51-67 skall tillämpas på alla segment för vilka information skall lämnas grundad på företagets primära rapportformat.**

51. **Företag skall lämna upplysning om intäkter hänförliga till vart och ett av de segment för vilka upplysningar skall lämnas. Intäkter från externa kunder och från transaktioner med andra segment skall redovisas var för sig.**

52. **Företag skall lämna upplysning om resultat för vart och ett av företagets segment.**

53. Om ett företag kan beräkna ett nettoresultat eller något annat resultatbegrepp än resultatet i ett segment enligt definitionen i punkt 16 utan godtyckliga fördelningar, är det önskvärt att detta andra resultat också anges jämte en lämplig beskrivning. Om det tillkommande resultatbegreppet beräknas enligt andra principer än de som gäller för företaget, lämnas en tydlig beskrivning av värderingsgrunden.

54. Ett exempel på ett resultatmått, som i resultaträkningen kommer före resultatet i ett segment, är bruttoresultat i förhållande till omsättningen. Exempel på resultatmått som kommer efter resultatet i ett segment, är resultat efter finansiella poster eller nettoresultat.

55. **Företag skall lämna upplysning om det redovisade värdet på de tillgångar som är hänförliga till vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**

56. **Företag skall lämna upplysning om storleken på skulderna för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**

57. **Företag skall lämna upplysning om periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas. Investeringarna skall anges med utgångspunkt från periodens utgift och inte från den betalning som skett.**

58. **Företag skall lämna upplysning om storleken på periodens avskrivningar för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**

59. **Det är önskvärt, men inte erforderligt, att företag lämnar upplysning om intäkter och kostnader som är av sådan storlek, karaktär och förekomst att upplysning underlättar en analys av periodresultatet för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas.**

60. Enligt IAS 8 skall separat upplysning lämnas om intäkts- och kostnadsposter i den ordinarie verksamheten, som är av sådan storlek, karaktär eller omfattning att dessa upplysningar behövs för att förklara periodens resultat. Det finns flera exempel i IAS 8, däribland nedskrivningar av varulager och materiella anläggningstillgångar, avsättningar för omstruktureringar, försäljning av materiella anläggningstillgångar och finansiella anläggningstillgångar, kostnader för avvecklad verksamhet, uppgörelser vid rättstvister och återföring av avsättningar. Syftet med punkt 59 ovan är inte att ändra klassificeringen av dylika intäkts- eller kostnadsposter från ordinära till extraordinära (som dessa definieras i IAS 8) eller att ändra värderingsprinciperna. Vad punkt 59 åstadkommer, är att ändra den nivå där bedömningen görs från företaget som helhet till det enskilda segmentet.

61. **Företag skall, för vart och ett av de segment för vilka information skall lämnas, lämna upplysning om väsentliga kostnader, andra än avskrivningar, som inte motsvaras av utbetalningar. Som framgår av punkt 58 skall upplysning om avskrivningar lämnas särskilt.**

▼B

62. IAS 7 kräver att företag skall redovisa en kassaflödesanalys i vilken en åtskillnad görs mellan kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringar samt finansiering. Av IAS 7 framgår att en redovisning av kassaflöden för enskilda rörelsegrenar och geografiska områden hjälper användare att analysera ett företags ställning, likviditet och kassaflöden och att det därför är önskvärt att företag lämnar sådan information. Denna standard uppmuntrar även företag att lämna sådana upplysningar om kassaflöden som anges i IAS 7. Det är dessutom önskvärt att upplysning lämnas om väsentliga intäktsposter som inte påverkar likvida medel, som ingår i intäkten för segmentet och därför ingått i beräkningen av resultatet.

63. **Företag som lämnar sådana upplysningar om kassaflöden för olika segment som uppmuntras i IAS 7 behöver inte dessutom lämna upplysning om avskrivningar enligt punkt 58 eller om andra kostnader som inte motsvaras av utbetalningar enligt punkt 61.**

64. **Företag skall, för vart och ett av företagets segment, lämna upplysning om summan av resultatandelar i företag som redovisas i enlighet med kapitalandelsmetoden. En förutsättning är att hela eller nästan hela den rörelse som redovisas enligt kapitalandelsmetoden ingår i segmentet.**

65. Bedömningen av om en resultatandel (enligt punkt 64) huvudsakligen ingår i ett segment görs individuellt för varje företag som redovisats enligt kapitalandelsmetoden.

66. **Om ett företag inkluderar resultatandelar i det resultat som är hänförligt till ett segment, skall också kapitalandelarna inkluderas i de tillgångar som är hänförliga till segmentet.**

67. **Företag skall göra en avstämning mellan summorna av de upplysningar som lämnas för enskilda segment respektive för företaget som helhet. När företaget redovisar denna avstämning, skall segmentets intäkter ställas mot företagets intäkter från externa kunder (inklusive en upplysning om storleken på de intäkter i företaget som inte ingår i något av segmenten). På motsvarande sätt skall resultaten för segmenten ställas mot motsvarande rörelseresultat och nettoresultat för hela företaget samt segmentens tillgångar och skulder mot företagets samtliga tillgångar och skulder.**

Upplysningar för sekundära segment

68. Punkterna 50-67 anger vilka upplysningar som skall lämnas för vart och ett av företagets primära segment. Punkterna 69-72 anger motsvarande krav för de sekundära segmenten:

(a) Om företagets primära indelningsgrund är rörelsegrenar, framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkt 69.

(b) Om företagets primära indelningsgrund bestäms av i vilka geografiska områden som tillgångarna är lokaliserade (det vill säga var företaget bedriver sin produktion av produkter eller tjänster), framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkterna 70 och 71.

(c) Om ett företags primära indelningsgrund bestäms av i vilka geografiska områden som kunderna är lokaliserade (det vill säga var produkterna eller tjänsterna säljs), framgår kraven för den sekundära indelningsgrunden av punkterna 70 och 72.

69. **Om ett företags primära indelningsgrund är rörelsegrenar, skall företaget också lämna följande upplysningar:**

(a) **Intäkter från externa kunder fördelade på geografiska områden efter var kunderna är lokaliserade, för varje geografiskt område vars intäkter från försäljningen till externa kunder svarar för minst 10 procent av företagets totala intäkter från externa kunder.**

(b) **För varje geografiskt område, baserat på lokaliseringen av tillgångar, redovisat värde på segmentets tillgångar när dessa uppgår till minst 10 procent av företagets totala tillgångar, i samtliga geografiska områden.**

(c) **Periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som skall användas över flera perioder fördelade på geografiska områden, för varje segment vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av tillgångarna för alla geografiska områden.**

70. **Om ett företags primära indelningsgrund utgörs av geografiska områden (oavsett om dessa baseras på lokaliseringen av tillgångar eller kunder), skall företaget också lämna följande information för varje rörelsegren för vilka försäljningen till externa kunder uppgår**

▼B

till minst 10 procent av företagets totala försäljning till externa kunder, eller vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av företagets samtliga tillgångar:

(a) **Intäkter från externa kunder hänförliga till rörelsegrenen.**

(b) **Redovisat värde på de tillgångar som är hänförliga till rörelsegrenen.**

(c) **Periodens investeringar i materiella anläggningstillgångar och immateriella tillgångar som förväntas användas under flera perioder.**

71. **Om ett företags primära indelningsgrund är geografiska segment som baseras på var tillgångarna är lokaliserade och om lokaliseringen av kunderna skiljer sig från var tillgångarna är lokaliserade, skall företaget också lämna upplysning om försäljningsintäkter från externa kunder per geografiskt område baserat på var kunderna är lokaliserade, när dessa intäkter uppgår till minst 10 procent av företagets försäljning till samtliga externa kunder.**

72. **Om ett företags primära indelningsgrund baseras på var kunderna är lokaliserade och om verksamhetens tillgångar är lokaliserade i andra geografiska områden, skall företaget också lämna följande upplysningar för vart och ett av de geografiska områden i vilka tillgångarna är lokaliserade och vars försäljning till externa kunder eller vars tillgångar uppgår till minst 10 procent av motsvarande uppgifter för hela företaget:**

(a) **Det redovisade värdet på tillgångarna i varje geografiskt område, baserat på var tillgångarna är lokaliserade.**

(b) **Periodens investeringar i materiella och immateriella anläggningstillgångar som förväntas användas under flera perioder baserat på var tillgångarna är lokaliserade.**

Exempel på hur upplysningar kan lämnas

73. Bilaga B innehåller en beskrivning av vilka upplysningar som skall lämnas för ett företags primära och sekundära segment.

Övriga upplysningar

74. **Om ett segment, för vilken information tas fram inom företaget, inte utgör ett segment för vilken information skall lämnas externt därför att dess intäkter huvudsakligen härrör från transaktioner med andra segment, men där den externa försäljningen ändå uppgår till minst 10 procent av företagets totala externa försäljning, skall företaget informera om detta och ange dels intäkterna från försäljning till externa kunder, dels intäkterna från försäljningen till andra segment.**

75. **När ett företag redovisar intäkter från försäljning till andra segment, skall företaget utgå från de internpriser som det faktiskt tillämpat. Principen för hur dessa internpriser fastställts skall anges i de finansiella rapporterna.**

76. **Om ett företag byter de redovisningsprinciper som används vid redovisningen av olika segment skall detta anges om effekten av bytet är väsentlig. En omräkning för tidigare perioder skall också göras såvida det inte är praktiskt ogenomförbart. Den information som skall lämnas innefattar en beskrivning av bytets karaktär, skälen till bytet, att företaget ändrat jämförande information för tidigare år eller skälen till att detta inte är praktiskt genomförbart samt om vilka finansiella effekter som bytet haft förutsatt att detta kan fastställas med rimlig precision. Om ett företag ändrar sammansättningen av sina segment utan att ändra informationen för tidigare perioder därför att det inte är praktiskt genomförbart, skall företaget lämna upplysningar för segmentet enligt både den nya och den gamla indelningsgrunden det år som ändringen skett.**

77. Byten av redovisningsprinciper behandlas i IAS 8. Enligt IAS 8 får byten av redovisningsprinciper som regel bara ske om bytet krävs för en anpassning till lag eller normgivare eller om den nya principen leder till en mer rättvisande redovisning av transaktioner och händelser i företagets finansiella rapporter.

78. Om företaget byter en redovisningsprincip som påverkar informationen för ett segment, redovisas bytet i enlighet med IAS 8. Såvida inte en ny standard anger annat, kräver IAS 8 att ett byte av redovisningsprincip skall tillämpas retroaktivt och att information för tidigare perioder skall räknas om såvida det inte är praktiskt ogenomförbart (huvudprincipen)

▼B

eller att den ackumulerade justering som uppkommer genom ändringen inkluderas när företagets nettoresultat för perioden fastställs (tillåten alternativ princip). Om huvudprincipen följs, görs en omräkning av uppgifterna för tidigare perioder. Om tillåten alternativ princip tillämpas, inkluderas den ackumulerade justering som ingår vid fastställande av företagets nettoresultat i resultatet för segmentet, om det är en rörelserelaterad post som kan hänföras till, eller fördelas till segment på ett rimligt sätt. I det senare fallet kan IAS 8 kräva separat upplysning om postens storlek, karaktär eller omfattning är sådan att upplysningar är av betydelse för att förklara företagets resultat under perioden.

79. Vissa byten av redovisningsprinciper berör specifikt segmentredovisningen. Det kan gälla principer för att fastställa vad som är ett segment eller för hur gemensamma intäkter och kostnader fördelas mellan segment. Sådana förändringar kan ha stor betydelse för den information som redovisas för enskilda segment, även om redovisningen för hela företaget inte påverkas. För att användarna av de finansiella rapporterna skall förstå innebörden av förändringarna och för att underlätta jämförelser över tiden, skall den information om segment som avser tidigare år och som ingår i de finansiella rapporterna räknas om enligt de nya principerna, när detta är möjligt.

80. Enligt punkt 75 skall företag basera segmentredovisningen på de faktiska internpriser som använts vid internleveranser. Om ett företag ändrar metod för att fastställa internpriserna, är detta inte ett byte av redovisningsprincip som skall redovisas med retroaktiv effekt i enlighet med punkt 76. Enligt punkt 75 skall dock företaget informera om att en ändring gjorts.

81. **Företag skall ange vilka typer av produkter och tjänster som ingår i varje rörelsegren samt ange sammansättningen för sina geografiska områden, om detta inte på annat sätt framgår av de finansiella rapporterna. Sådan information skall lämnas både för primära och sekundära segment.**

82. För att kunna bedöma effekten av ändringar i efterfrågemönster, ändrade priser på insatsvaror och utvecklingen av nya produkter eller produktionsmetoder, är det nödvändigt att veta vilka aktiviteter som utförs i segmentet. På motsvarande sätt är det viktigt att känna till vad som ingår i de geografiska områdena för att rätt kunna bedöma effekten på risker och möjligheter av förändringar i den ekonomiska och politiska miljön.

83. Segment som inte längre uppfyller de kvantitativa gränsvärdena, behöver inte särredovisas. Anledningen till att gränsvärdena inte uppfylls kan exempelvis vara att efterfrågan minskat, en förändring i företagsledningens strategi, en försäljning av en del av den verksamhet som ingick i segmentet eller att segmentet slagits samman med andra segment. En förklaring till orsakerna att segmentet inte längre särredovisas kan också visa sig användbar för att bekräfta antaganden om krympande marknader eller förändringar i företagets inriktning.

IKRAFTTRÄDANDE

84. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar den 1 juli 1998 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard på finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 juli 1998, i stället för den ursprungliga IAS 14, skall företaget lämna upplysning om detta. Om de finansiella rapporterna innehåller jämförande information för segment avseende tidigare perioder skall denna omarbetas om i enlighet med standarden. Om detta inte är praktiskt genomförbart skall företaget informera om att den jämförande informationen för tidigare perioder inte är utarbetad i enlighet med denna standard.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 16

Materiella anläggningstillgångar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–5
Definitioner	6

▼M5

Redovisning i balansräkningen	7–14
Anskaffningsvärde vid anskaffningstidpunkten	11
Tillkommande utgifter	12–14
Värdering vid första redovisningstillfället	15–28
Komponenter i anskaffningsvärdet	16–22
Beräkning av anskaffningsvärdet	23–28
Värdering efter första redovisningstillfället	29–66
Anskaffningsvärdemetoden	30
Omvärderingsmetoden	31–42
Avskrivningar	43–62
Avskrivningsbart belopp och avskrivningsmetod	50–59
Avskrivningsmetod	60–62
Nedskrivning	63–64
Ersättning vid värdenedgång	65–66
Borttagande från balansräkningen	67–72
Upplysningar	73–79
Övergångsbestämmelser	80
Ikraftträdande	81
Upphävande av andra uttalanden	82–83

Denna omarbetade standard ersätter IAS 16 (1998), *Materiella anläggningstillgångar*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar skall redovisas så att användare av finansiella rapporter kan ta del av information om ett företags investeringar i dess materiella anläggnngstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är redovisning av utgifter som tillgångar i balansräkningen, hur anskaffningsvärdet skall fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar skall redovisas avseende dem.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar förutom när annan standard kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.***

3. Denna standard skall inte tillämpas på

   (a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),

   eller

   (b) 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 underhålla de tillgångar som beskrivs i (a) och (b).

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 skall 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.

5. Ett företag skall tillämpa denna standard på en fastighet som uppförs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet, men som ännu inte motsvarar definitionen av "förvalningsfastighet" i IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*. När fastigheten uppförts eller exploaterats blir fastigheten en förvaltningsfastighet och företaget skall tillämpa IAS 40.

▼M5

IAS 40 är även tillämplig på förvaltningsfastighet som byggs om för att också fortsättningsvis användas som förvaltningsfastighet. Ett företag som använder metoden som bygger på anskaffningsvärde i enlighet med IAS 40 skall använda den anskaffningsvärdemetod som återfinns i denna standard.

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.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats, och det verkliga värdet av annat vederlag som lämnats, för en tillgång då den förvärvades eller uppfördes.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att tillgången skall generera under nyttjandeperioden och vid avyttring/utrangering i slutet av perioden eller som företaget väntar sig skall 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) som innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål,

och

(b) förväntas användas under mer än en period.

Återvinningsvärde utgörs av det högsta av en tillgångs nettoförsäljningsvärde och nyttjandevärde.

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 ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av ett företag, eller

(b) det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli tillverkade med hjälp av tillgången.

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

7. ***Utgiften för en materiell anläggningstillgång skall redovisas som tillgång i balansräkningen 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.

8. Reservdelar och serviceutrustning bokförs vanligtvis som varulager och redovisas i resultaträkningen 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.

▼M5

9. Denna standard anger inte vilken värderingsenhet som skall 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 skall 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. I stället redovisas dessa utgifter som kostnader när 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.

13. Delar av i 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 byten, 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 balansräkningen i enlighet med denna standards villkor för borttagande från balansräkningen (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 balansräkningen. 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 FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

15. ***Materiella anläggningstillgångar som uppfyller villkoren för att redovisas som tillgångar skall 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.

▼M5

(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,

(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 skall 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 skicks om krävs för att den skall kunna användas på det sätt som företagsledningen

▼M5

har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader avseende åtföljande verksamhet i resultaträkningen och innefattas i respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

22. Anskaffningsvärdet för egentillverkade materiella anläggningstillgångar 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

23. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är nuvärdet per redovisningsdatum. Om betalningen sker med en kredittid som överstiger det normala, redovisas skillnaden mellan nuvärdet och summan av betalningarna som en räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte inräknas i anskaffningsvärdet i enlighet med tillåten alternativ princip i IAS 23.

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 kommersiellt värde 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 balansräkningen 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 huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde genom att beakta i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden väntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde 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 kommersiellt värde, skall 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.

26. Det verkliga värdet för en tillgång för vilken det inte finns några 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 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, *Leasingavtal*.

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*.

▼M5

VÄRDERING EFTER FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

29. ***Ett företag skall välja antingen metoden som bygger på anskaffningsvärde i punkt 30 eller omvärderingsmetoden i punkt 31 som redovisningsprincip och skall använda denna princip på alla materiella anläggningstillgångar av samma slag***.

Anskaffningsvärdemetoden

30. ***När en materiell anläggningstillgång har redovisats som tillgång skall 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 skall tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar skall göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde på balansdagen.***

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. När det inte går att fastställa ett marknadsvärde 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 resultatberäkning eller genom att använda avskrivet återanskaffningsvärde.

34. Hur ofta omvärderingar skall göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångarna som skall omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde väsentligt avviker från dess redovisade värde skall 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 skall 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) elimineras mot tillgångens uppskrivna anskaffningsvärde och det nettobelopp som omräknats 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, skall 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.

▼M5

(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.

39. ***Om en tillgångs redovisade belopp ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock skall ökningen redovisas som intäkt till del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultatläsningen.***

40. ***Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas i resultaträkningen. Dock skall minskningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv till den del det finns eventuellt befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången.***

41. Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital avseende en materiell anläggningstillgång kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när tillgången tas bort från balansräkningen. 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 resultaträkningen.

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 skall skrivas av separat.***

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 flygplanets ägs av företaget eller omfattas av ett finansiellt leasingavtal.

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 väsantlig 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 anläggggningstillgång separat skriver det också av återstoden 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.

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 skall redovisas i resultaträkningen om de inte innefattas i det redovisade värdet för en annan tillgång.***

49. En periods avskrivningar redovisas vanligtvis i resultaträkningen. 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*.

▼M5

Avskrivningsbart belopp och avskrivningsmetod

50. ***En tillgångs avskrivningsbara belopp skall fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.***

51. ***En tillgångs restvärde och nyttjandeperiod skall omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår och om en ny bedömning avviker från tidigare uppskattningar skall 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. Avskrivningen 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 skall kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Avskrivning av en tillgång upphör när tillgången tas bort från balansräkningen. Det innebär att avskrivningen inte upphör när en tillgång tillfälligt inte används eller inte längre längre utnyttjas och skall utrangeras eller säljas såvida inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan avskrivningen vara noll när det inte sker någon produktion.

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 utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.

    (b) förväntat slitage, som är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgångens skall 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 skall 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 skall 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.

▼M5

Avskrivningsmetod

60. ***Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget.***

61. ***Den avskrivningsmetod som används för en tillgång skall 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, skall metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. En sådan ändring skall redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.***

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.

Nedskrivning

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. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, förklaras redovisning av en nedskrivning som redovisas före utgången av det första räkenskapsåret efter ett företagsförvärv som redovisas enligt förvärvsmetoden.

Ersättning vid värdenedgång

65. ***Ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade skall redovisas i resultaträkningen 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 balansräkningen 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 skall inkluderas i resultaträkningen när ersättningen går att fordra,

och

(d) utgifter för återställning, inköp eller uppförande av materiella anläggningstillgångar som skall användas i utbyte fastställs i enlighet med denna standard.

BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNINGEN

67. ***Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång skall tas bort från balansräkningen***

(a) vid utrangering eller avyttring,

eller

(b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

68. ***Den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen skall redovisas i resultaträkningen***

▼M5

när tillgången tas bort från balansräkningen (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinst skall inte klassificeras som intäkt.

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, *Intäkter*, avseende redovisning av intäkter från försäljning av varor. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

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 balansräkningen 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 det använda anskaffningsvärdet för den nya delen som 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 balansräkningen skall 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 skall den erhållna ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

UPPLYSNINGAR

73. ***För varje slag av materiella anläggningstillgångar skall upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om***

(a) de värderingsgrunder som används för att bestämma det uppskrivna anskaffningsvärdet,

(b) de avskrivningsmetoder som används,

(c) de nyttjandeperioder eller avskrivningssatser som används,

(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,

(ii) utrangeringar och avyttringar,

(iii) ökningar genom rörelseförvärv,

(iv) ökningar eller minskningar som är följden av omvärderingar enligt punkterna 31, 39 och 40 och från nedskrivningar som redovisas eller återförs direkt mot eget kapital i enlighet med IAS 36,

(v) nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen enligt IAS 36,

(vi) nedskrivningar som återförs i resultaträkningen 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 skall också innehålla upplysning om***

(a) förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och materiella tillgångar som används som säkerhet,

▼M5

(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 resultaträkningen, det belopp avseende ersättning från tredje part för materiella anläggningstillgångar som skadats eller gått förlorade och som redovisas i resultaträkningen.

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 skall upplysning lämnas om

(a) avskrivningar, oavsett om de redovisas i resultaträkningen 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.

77. ***Om materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp skall information lämnas om följande***

(a) per vilket datum omvärderingen gjordes,

(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 utifrån 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) redovisat värde för materiella anläggningstillgångar som inte utnyttjas i verksamheten och som skall avyttras,

och

▼M5

(d) i det fall metoden som bygger på anskaffningsvärde används anges 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 skall endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.***

IKRAFTTRÄDANDE

81. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

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.*

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* och de dokument som åtföljer den ändras enligt nedan.

I standarden ändras punkt 24 så att den får följande ordalydelse:

24. Om ett dotterföretag blir en förstagångstillämpare efter sitt moderföretag, skall dotterföretaget i sina enskilda finansiella rapporter värdera sina tillgångar och skulder till antingen

…

(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)

…

(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.

A2. I IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras punkt 21 till följande ordalydelse:

21. När värdet fastställs på de tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, utgörs värdet på sådana tillgångar och skulder som tillkommit till följd av ett rörelseförvärv av de koncernmässiga värdena. Detta gäller även om ingen motsvarande justering gjorts i moderföretagets eller dotterföretagets egna finansiella rapporter. I den mån som materiella anläggningstillgångar har omvärderats efter förvärvet, genom tillämpning av omvärderingsmetoden i IAS 16, skall denna värdering ligga till grund för beräkningen av värdet på de tillgångar som är hänförliga till ett segment.

A3. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A4. IAS 36, *Nedskrivningar,* ändras enligt nedan.

I standarden ändras punkterna 4, 9, 37, 38, 41, 42, 59, 96 och 104 ändras till följande ordalydelse:

4. Standarden är tillämplig på tillgångar som omvärderas löpande och redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsmetoden i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar.* Det är emellertid grunden för hur det verkliga värdet fastställs som är avgörande för om en tillgång som omvärderats skall skrivas ned:

…

9. ***När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:***

…

Interna informationskällor

…

(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. Ett exempel är att tillgången inte längre utnyttjas, att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller planer på att avyttra tillgången i förtid.

…

37. ***Framtida kassaflöden skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden skall inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till***

…

▼M5

(b) framtida utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla tillgången.

38. Eftersom framtida kassaflöden skall avse tillgången i befintligt skick skall nyttjandevärdet inte återspegla

…

(b) framtida utgifter för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången eller de fördelar som är förknippade med denna framtida utgift.

41. Fram till dess att ett företag ådrar sig utgifter för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången, innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte de framtida kassaflöden som väntas bli följden av denna utgift (se bilaga A, exempel 6).

42. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar de framtida utgifter som krävs för det löpande underhållet av tillgången.

59. ***En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmodellen i* IAS 16, Materiella anläggningstillgångar*). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.***

96. ***När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:***

…

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 som uppkommit under perioden, för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla tillgången eller ett åtagande att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör,

och

…

104. ***En återföring av en nedskrivning för en tillgång skall omedelbart redovisas som en intäkt i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i* IAS 16, Materiella anläggningstillgångar*). En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång skall behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.***

A5. I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, stryks fotnoten i punkt 14 (a).

A6. IAS 38, *Immateriella tillgångar*, ändras enligt nedan.

Inledning

Punkt 7 stryks.

Standard

I punkt 7 läggs följande definition till:

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att tillgången skall generera under nyttjandeperioden och vid avyttring/utrangering i slutet av perioden eller som företaget väntar sig skall genereras vid reglering av en skuld.

I punkt 7 ändras följande definitioner:

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat restvärde.

Anskaffningsvärde är det belopp som betalats för en tillgång vid anskaffningen eller uppförandet och verkligt värde av vad som erlagts på annat sätt.

▼M5

En immateriell tillgångs restvärde är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande kan 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 ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av ett företag, eller

(b) det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas bli tillverkade med hjälp av tillgången.

Punkterna 18 och den rubrik som föregår punkten ändras till följande ordalydelse:

Redovisning och värdering

18. För att redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen krävs att företaget visar att posten

    (a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 7 till 17),

    och

    (b) uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 19-55).

    Detta gäller uppkomna utgifter i samband med förvärv eller för att internt upparbeta en immateriell tillgång och de utgifter som därefter uppkom för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla den.

Punkt 18A läggs till:

18A. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte görs några tillägg till en tillgång eller att en del av en tillgång byts ut. I enlighet med detta kommer de flesta tillkommande utgifter troligen snarare att bibehålla de framtida ekonomiska fördelarna i en befintlig immateriell tillgång än att motsvara definitionen av en immateriell tillgång och de redovisningskriterier som återfinns i denna standard. Dessutom är det ofta svårt att hänföra tillkommande utgifter direkt till enskilda immateriella tillgångar, 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 tillgång – innefattas i en tillgångs redovisade värde. I överensstämmelse med punkt 51 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer eller kundregister och liknande (oberoende av om varumärket och så vidare förvärvats eller tagits fram internt) när de uppkommer. Härmed undviks att internt upparbetad goodwill redovisas som tillgång i balansräkningen.

Punkt 24 ändras till följande ordalydelse:

24. En immateriell tillgångs anskaffningsvärde utgörs av

    (a) dess inköpspris, inklusive eventuella tullavgifter vid import och icke återbetalningsbara omsättningsskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter,

    och

    (b) eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Punkterna 24A-24D läggs till:

24A. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

    (a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*) som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång,

    och

    (b) utgifter för konsulttjänster.

24B. Exempel på utgifter som inte är utgifter för en immateriell tillgång är

    (a) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

▼M5

(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.

24C. När en tillgång befinner sig i det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt innefattas inte längre utgifterna i en immateriell tillgångs redovisade värde. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering i den immateriella tillgångens redovisade värde. Exempelvis innefattas inte följande utgifter in i en immateriell tillgångs redovisade värde

(a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som var företagsledningens avsikt 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.

24D. Viss verksamhet kan ske i samband med utveckling av en immateriell tillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till det skick som krävs för att den skall kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna åtföljande verksamhet kan ske innan eller under utvecklingen. Eftersom åtföljande verksamhet inte är nödvändig för att bringa en tillgång till det skick om krävs för att den skall kunna användas på det sätt som företagsledningen har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader från åtföljande verksamhet i resultaträkningen och innefattas i deras respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

Punkt 34 ändras till följande ordalydelse:

34. 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 kommersiellt värde 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 balansräkningen. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

Punkterna 34A och 34B läggs till:

34A. Ett företag fastställer huruvida en bytestransaktion har kommersiellt värde genom att beakta i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden väntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde 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 kommersiellt värde, skall 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.

34B. I punkt 19 (b) anges att villkoret för att en immateriell tillgång skall kunna redovisas är att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på

▼M5

ett tillförlitligt sätt. Det verkliga värdet för en immateriell tillgång för vilken det inte finns några 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 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.

Punkt 35 stryks.

Punkt 54 ändras till följande ordalydelse:

54. 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, *Ersättningar till anställda*) uppkommer vid upparbetning av den immateriella tillgången,

    (c) avgifter för att registrera en legal rättighet,

    och

    (d) avskrivningar på patent och licenser som används för att ta fram tillgången.

    I IAS 23, *Lånekostnader,* anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.

Rubriken som föregår punkterna 60-62 stryks.

Punkterna 60 och 61 stryks.

Punkt 62 stryks och dess innehåll flyttas till punkt 18A.

Den rubrik som föregår punkt 63 ändras till följande ordalydelse:

Värdering efter första redovisningstillfället

Punkterna 76 och 77 ändras till följande ordalydelse:

76. ***Om en immateriell tillgångs redovisade belopp ökas som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock skall ökningen redovisas som intäkt till del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultaträkningen.***

77. ***Om en immateriell tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas i resultaträkningen. Dock skall minskningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv till den del det finns eventuellt befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången.***

Punkterna 79 och 80 ändras till följande ordalydelse:

79. ***En immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp skall fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod. Såvida inte annat kan påvisas, gäller antagandet att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod inte överstiger tjugo år, från tidpunkten då tillgången är möjlig att använda. Avskrivningen skall påbörjas när tillgången kan börja användas. Avskrivningen skall upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.***

80. Avskrivningar redovisas oavsett om det skett en ökning exempelvis av tillgångens verkliga värde eller återvinningsvärde. Vid fastställande av nyttjandeperioden behöver ett flertal faktorer beaktas, 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,

▼M5

(c) teknisk, kommersiell eller annan typ 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 förväntade åtgärder,

(f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att uppnå de tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar 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.

Punkterna 88-90 ändras till följande ordalydelse:

88. ***Den avskrivningsmetod som används skall återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar för företaget förväntas bli förbrukade. Om detta inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall redovisas i resultaträkningen, såvida det inte enligt någon annan standard kan eller skall ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.***

89. 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 framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte sker någon förändring i den förväntade förbrukningen av dessa framtida ekonomiska fördelar. Det finns sällan eller aldrig övertygande stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.

90. Avskrivningar redovisas vanligen i resultaträkningen. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas för att tillverka andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för andra tillgångar och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inbegrips avskrivningar på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i värdet på varulagret (se IAS 2, *Varulager*).

Punkt 93 ändras till följande ordalydelse:

93. En uppskattning av en tillgångs restvärde baseras på återvinningsvärdet vid avyttring, genom användande av rådande priser 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 den aktuella tillgången. 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*.

Punkt 93A läggs till:

93A. En immateriell 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.

Punkterna 94 och 95 ändras till följande ordalydelse:

94. ***Den valda avskrivningstiden och avskrivningsmetoden skall prövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar förändringen. En sådan förändring skall redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.***

95. ***Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av avskrivningsperiodens längd inte är korrekt. En***

▼M5

nedskrivning kan exempelvis tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.

Punkterna 103 och 104 ändras till följande ordalydelse:

103. ***En immateriell tillgång skall tas bort från balansräkningen***

(a) vid utrangering eller avyttring,

eller

(b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

104. ***Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen skall bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den skall ingå i resultatet när tillgången tas bort från balansräkningen (såvida inte IAS 17 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinst skall inte klassificeras som intäkt.***

Punkterna 104A-104C läggs till:

104A. En immateriell tillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom donation). Ett företag tillämpar kriterierna i IAS 18, *Intäkter,* vid fastställande av datum för avyttrande av en sådan tillgång, vid redovisning av intäkter från försäljning av varor. IAS 17 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

104B. Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 19, ett företag i det redovisade värdet för en tillgång räknar in utgiften för att byta ut en del av en immateriell tillgång, skall det ta bort det redovisade beloppet för den utbytta delen från balansräkningen. 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.

104C. Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en immateriell tillgång redovisas till verkligt värde. Om betalningen för den immateriella tillgången senareläggs skall den erhållna ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet redovisas som en ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

Punkt 105 stryks.

Punkt 106 ändras till följande ordalydelse:

106. Avskrivningar upphör inte när den immateriella tillgången inte längre används eller innehas för avyttring/utrangering såvida inte tillgången blivit helt avskriven.

I punkt 107 stryks meningen ”***Jämförande information krävs inte***”.

Punkt 111 (e) ändras till följande ordalydelse:

(e) Beloppsuppgift avseende avtalsenliga åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.

Punkt 113 (a) (iii) ändras till följande ordalydelse:

(iii) det belopp som hade redovisats om det omvärderade immateriella tillgångsslaget hade redovisats enligt huvudprincipen i punkt 63,

och

Punkt 113 (b) ändras till följande ordalydelse och punkt 113 (c) läggs till:

(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 möjligheten att dela ut överskott till aktieägare,

och

(c) de metoder och de betydande antaganden som använts för att uppskatta det verkliga värdet.

▼**M5**

Punkt 121A läggs till:

121A. Kraven i punkterna 34-34B, avseende den första redovisningen av en immateriell tillgång som förvärvats vid ett byte av tillgångar skall endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

A7. SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag,* ändras enligt nedan.

Punkterna 5 och 6 ändras till följande ordalydelse:

5. Vid tillämpning av punkt 48 i IAS 31 skall samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i resultaträkningen, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna i resultaträkningen utom

   (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 kommersiellt värde, såsom detta begrepp beskrivs i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar.*

   Om undantagsregel i (a), (b) eller (c) ovan är tillämplig betraktas vinsten eller förlusten som orealiserad och skall ingår därför inte i resultaträkningen om inte också punkt 6 är tillämplig.

6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar skall samägaren i resultaträkningen redovisa tillämplig andel av vinst eller förlust hänförlig till överföringen.

Efter punkten om **ikraftträdande** infogas punkterna 14 och 15 enligt nedan:

14. De ändringar i redovisning av de icke-monetära överföringstransaktioner som anges i punkt 5 skall tillämpas framåtriktat på kommande transaktioner.

15. Ett företag skall tillämpa ändringarna i denna tolkning som är följden av IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 16 på en tidigare period, skall dessa ändringar också tillämpas på denna tidigare period.

A8. I SIC-21, *Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar*, ändras punkterna 3-5 till följande ordalydelse:

3. Den fråga som denna tolkning behandlar gäller hur ”framtida återvinning” skall 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.

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 skall 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 skall användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.

A9. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A10. I SIC-32, *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*, ändras punkt 9 (d) till följande ordalydelse:

(d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede skall redovisas som kostnader

▼M5

när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna för redovisning i punkt 19 i IAS 38.

A11. I december 2002 publicerade IASB ett utkast med förslag på ändringar i IAS 36, *Nedskrivningar*, och IAS 38, *Immateriella tillgångar*. IASB:s förslag på ändringar i IAS 36 och IAS 38 återspeglar ändringar som rör beslut i projektet ”Business Combinations”. Eftersom detta projekt fortfarande pågår återspeglas inte dessa förslag på ändringar i de ändringar i IAS 36 och IAS 38 som återfinns i denna bilaga.

A12. I juli 2003 publicerade IASB utkast 4, *Disposal of Non-current Assets and Presentation of Discontinued Operations,* som innehåller förslag på ändringar i IAS 38 och IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*. Dessa ändringsförslag återspeglas inte i de ändringar i IAS 38 och IAS 40 som återfinns i denna bilaga.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 17

Leasingavtal

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–3
Definitioner	4–6
Klassificering av leasingavtal	7–19
Leasetagarens redovisning av leasingavtal	20–35
Finansiella leasingavtal	20–32
Första redovisningen	20–24
Efterföljande värdering	25–32
Operationella leasingavtal	33–35
Leasegivarens redovisning av leasingavtal	36–57
Finansiella leasingavtal	36–48
Första redovisningen	36–38
Efterföljande värdering	39–48
Operationella leasingavtal	49–57
Sale and leaseback-transaktioner	58–66
Övergångsbestämmelser	67–68
Ikraftträdande	69
Upphävande av IAS 17 (omarbetad 1997)	70

Denna omarbetade standard ersätter IAS 17 (omarbetad 1997), *Leasingavtal*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall 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 skall emellertid inte tillämpas som värderingsgrund avseende

▼M5

(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,

(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 skall 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 skall 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 skall 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,

▼M5

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 skall 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 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.

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 räntesats 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.

▼M5

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 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).

5. Ett leasingavtal eller –åtagande kan innefatta ett villkor att justera leasingavgifter för ändringar i uppförande- eller förvärvskostnader för leasingobjektet eller för ändringar i något annat kostnads- eller värderingsmått, så som 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 skall betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. (*) 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

    (e) leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.

(*) Se även SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*.

▼M5

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.

14. Leasingavtal avseende mark och byggnader klassificeras som finansiella eller operationella leasingavtal på samma grunder som andra leasingavtal. Ett kännetecken för mark är emellertid att den ekonomiska livslängden är obegränsad. Om äganderätten inte väntas övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden har vanligen inte de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt överförts från leasegivaren till leasetagaren, i vilket fall leasingavtalet blir ett operationellt leasingavtal. En betalning som görs vid ingången av eller förvärv av en hyresrätt som redovisas som ett operationellt leasingavtal motsvarar förutbetalda leasingavgifter som skrivs av under leasingperioden i förhållande till erhållen ekonomisk nytta.

15. Mark och byggnader i ett leasingavtal som omfattar mark och byggnader bedöms var för sig vid klassificering av leasingavtalet. Om äganderätten till bägge beståndsdelarna väntas övergå till leasetagaren i slutet av leasingperioden, klassificeras bägge beståndsdelarna som ett finansiellt leasingavtal, oavsett om de bedöms vara ett eller två leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår av andra särdrag att leasingavtalet inte innebär att de fördelar och risker som är förknippade med ägande avseende en eller bägge beståndsdelarna i allt väsentligt överförs till leasetagaren. När marken har en oändlig ekonomisk livslängd, klassificeras marken vanligen som ett operationellt leasingavtal såvida inte äganderätten väntas övergå till leasetagaren i slutet av leasingperioden, i enlighet med punkt 14. Byggnaderna klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7-13.

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.

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

▼M5

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 skall 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 skall leasetagare redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i balansräkningen. 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 diskonteringsränta 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.

22. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens balansräkning blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens balansräkning när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingperiodens början redovisas tillgång och skuld avseende framtida leaseavgifter i balansräkningen 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 balansräkningen. Om det vid redovisningen av skulder i balansräkningen 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.

▼M5

Efterföljande värdering

25. ***Minimileaseavgifterna skall fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan skall 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 skall 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 resultaträkningen. Tillgången skall skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar skall 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 skall 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.

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 skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32,*** **Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar,** ***lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal***

    (a) redovisat värde (netto) per balansdagen för varje slag av tillgång.

    (b) en avstämning per balansdagen mellan sammanlagda framtida minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom skall totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per balansdagen 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 balansdagen av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.

    (e) en allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen skall 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.

▼M5

Operationella leasingavtal

33. ***Leasingavgiften vid operationella leasingavtal skall kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden*** (*)**.**

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.

35. ***Leasetagare skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal***

(a) det sammanlagda beloppet per balansdagen 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 balansdagen 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 skall 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.

LEASEGIVARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

36. ***Leasegivare skall redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i balansräkningen, 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 balansräkning en fordran på leasetagaren och redovisar erhållna betalningar som betalning av fordran respektive som finansiell intäkt. Den finansiella intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster.

38. 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 leasing-

(*) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼M5

avtal 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.

Efterföljande värdering

39. ***Den finansiella intäkten skall 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 resultaträkningen. Intäkterna över den återstående leasingperioden ändras också.

42. ***Tillverkare eller återförsäljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund skall redovisa försäljningsvinst eller -förlust i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta skall 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 skall 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. Denna redovisas i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning.

45. 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 skall vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

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 skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal***

    (a) en avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per balansdagen. Dessutom skall bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per balansdagen 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.

▼M5

(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 skall i balansräkningen 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*** (*)***.***

51. Kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med leasingintäkterna redovisas då de uppstår. Leasingintäkterna (exklusive intäkter avseende service, 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 skall 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.***

53. ***Avskrivningsreglerna för avskrivningsbara leasade tillgångar skall 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 skall, utöver att uppfylla kraven i IAS 32, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal***

(a) det sammanlagda beloppet per balansdagen 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 gäller för leasegivare för 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 skall redovisas är hur leasingtransaktionen klassificeras.

59. ***Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal skall det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som intäkt i***

(*) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼M5

säljarens/leasetagarens finansiella rapporter. Vinsten skall 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 skall inte det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde hos leasetagaren redovisas som vinst. Den periodiseras i stället över leasingperioden.

61. ***Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde skall eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde skall 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, skall 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 skall 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 skall därefter redovisas i enlighet med denna standard.***

68. ***Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 17 (omarbetad 1997) skall 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.***

IKRAFTTRÄDANDE

69. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

UPPHÄVANDE AV IAS 17 (OMARBETAD 1997)

70. Denna standard ersätter IAS 17, *Leasingavtal*, (omarbetad 1997).

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 18

(OMARBETAD 1993)

Intäkter

1998 ändrades punkt 11 i IAS 18 genom att en hänvisning till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering, infördes.

I maj 1999 ändrades punkt 36 på grund av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 6 på grund av IAS 41, Jord- och skogsbruk. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 18:

— SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

— SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7-8
Värdering av intäkter	9-12
Identifiering av transaktionen	13
Försäljning av varor	14-19
Utförande av tjänsteuppdrag	20-28
Ränta, royalty och utdelning	29-34
Upplysningar	35-36
Ikraftträdande	37

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

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 skall behandlas i redovisningen.

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den skall redovisas i resultaträkningen. En intäkt skall redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard

▼B

identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten skall redovisas. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna skall tillämpas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser:**

   (a) **Försäljning av varor.**

   (b) **Utförande av tjänsteuppdrag.**

   (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) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags anläggningstillgångar, såsom exempelvis patent, varumärken, upphovsrätter (copyright) och programvaror samt

   (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, Redovisning av innehav i intresseföretag),

   (c) försäkringsavtal i försäkringsföretag,

   (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, Jord- och skogsbruk) samt

   (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 välinformerade parter i en affärsmässig transaktion, där bägge parter har ett intresse av transaktionen.

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

▼B

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.

VÄRDERING AV INTÄKTER

9. **Intäkter skall 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.

    (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, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

12. När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, skall 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 skall 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 skall redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda:**

(a) **Företaget har till köparen överfört de väsentliga 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) **Intäkten 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 väsentliga 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 väsentliga risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en väsentlig äganderisk på flera sätt. Situationer där företaget behåller väsentliga 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 väsentlig del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget samt

(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 skall ske.

17. Om företaget endast behåller en oväsentlig 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 väsentliga risker och förmåner förknippade med ägandet, är transaktionen en försäljning och intäkten redovisas. Ett annat exempel när ett företag endast behåller en oväsentlig 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.

18. Intäkter redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren 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

▼B

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 skall den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. 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 på balansdagen 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] [2]**.**

21. Den metod som används för intäktsredovisning som är baserad på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen 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, Entreprenadavtal, 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. Intäkter 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 och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

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 skall utföras och erhållas av parterna,

(b) den ersättning som skall utväxlas samt

(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 balansdagen i proportion till vad som totalt skall utföras eller

(c) förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter på balansdagen. 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

[1] Se även SIC-27: Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.

[2] Se även SIC-31: Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.

▼B

färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mycket mer väsentlig än andra aktiviteter, senareläggs intäktsredovisningen tills denna väsentliga aktivitet har utförts.

26. **När utfallet av en transaktion som innefattar utförande av tjänster som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall 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.

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

29. **Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar skall 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 samt**

(b) **inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

30. **Intäktsredovisning skall ske på följande grunder:**

(a) **Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.**

(b) **Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.**

(c) **Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.**

31. Den effektiva avkastningen på en tillgång är den räntesats som krävs för att diskontera förväntade framtida betalningar under tillgångens livslängd så att dessa motsvarar tillgångens ursprungligen redovisade värde. Ränteintäkter omfattar exempelvis de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligt bokförda värdet av ett räntebärande värdepapper och det belopp som skall betalas vid förfall.

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. När utdelning på aktierelaterade värdepapper är hänförlig till nettovinst för perioden före förvärvet, dras sådan utdelning av från anskaffningsvärdet för värdepapperen. Om det är svårt att göra annat än en godtycklig fördelning intäktsredovisas hela utdelningen om det inte är uppenbart att den representerar en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för värdepapperen.

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.

▼B

UPPLYSNINGAR

35. **Ett företag skall lämna upplysning om:**

(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 väsentligt intäktsslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från**

(i) **försäljning av varor,**

(ii) **utförande av tjänsteuppdrag,**

(iii) **ränta,**

(iv) **royalty,**

(v) **utdelning samt**

(c) **de intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje väsentligt intäktsslag.**

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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 19

(OMARBETAD 2002)

Ersättningar till anställda

Denna omarbetade standard ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs (”Utgifter för pensionsersättning”), som fastställdes av styrelsen i omarbetad version 1993. Denna omarbetade standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I maj 1999, ändrades IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, och punkterna 20 (b), 35, 125 och 141 lades till. Den omarbetade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

Standarden ändrades under år 2000. Definitionen av förvaltningstillgångar ändrades och dessutom presenterades krav på redovisning, värdering och upplysning avseende ersättningar. Dessa ändringar skall tillämpas för räkenskapsperioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare.

Ytterligare ändringar genomfördes 2002 i syfte att förhindra redovisning av vinster endast som följd av aktuariella förluster eller kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt redovisning av förluster endast som följd av aktuariella vinster. Dessa ändringar skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som avslutas den 31 maj 2002 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INLEDNING

1. Standarden ger regler för hur företag skall redovisa och lämna upplysningar om ersättningar till anställda. Den ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs (”Utgifter för pensionsersättning”), som fastställdes 1993. De viktigaste förändringarna från den tidigare IAS 19 anges i Övervägande i anslutning till standardens utformning (bilaga C). Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26, Redovisning av pensionsstiftelser).

2. Standarden behandlar fem typer av ersättningar till anställda:

(a) Kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala kostnader, 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 och gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda.

▼B

(b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar efter avslutad anställning, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

(c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (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 skall betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar.

(d) Ersättningar vid uppsägning.

(e) Aktierelaterade ersättningar.

3. Standarden kräver att företaget redovisar kortfristiga ersättningar till anställda när en anställd har utfört tjänster i utbyte mot dessa ersättningar.

4. Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Standarden ger riktlinjer för klassificeringen av planer som omfattar flera arbetsgivare, statliga planer och försäkrade ersättningar.

5. Enligt avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till en separat juridisk enhet och har inte någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under den innevarande perioden och tidigare perioder. Standarden kräver att företaget redovisar avgifter till en avgiftsbestämd plan när en anställd har utfört tjänsterna.

6. Alla övriga planer för ersättningar efter avslutad anställning är förmånsbestämda planer. Förmånsbestämda planer kan vara icke fonderade eller helt eller delvis fonderade. Standarden kräver att företaget skall göra följande:

(a) Inte bara redovisa sina rättsliga förpliktelser utan även informella förpliktelser som uppstått på grund av företagets praxis.

(b) Fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar med tillräcklig regelbundenhet så att de belopp som redovisas inte väsentligt skiljer sig från de belopp som skulle ha fastställts på balansdagen.

(c) Använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att beräkna sina förpliktelser och sina kostnader.

(d) Fördela ersättningarna på tjänsteperioder enligt planens formel för beräkning av ersättningar, såvida inte anställdas tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år.

(e) Använda neutrala och ömsesidigt förenliga aktuariella antaganden avseende demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida löneökningar, förändringar av sjukvårdskostnader och vissa förändringar av statliga ersättningar). Finansiella antaganden skall baseras på marknadens förväntningar på balansdagen beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna skall regleras.

(f) Fastställa diskonteringsräntan utifrån den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer (eller, i länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer, statsobligationer) vars valuta och löptid är förenliga med valutan och löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

(g) Minska förpliktelsens redovisade värde med det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. Vissa rättigheter till ersättning som inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång redovisas på samma sätt som förvaltningstillgångar, förutom att de redovisas som en separat tillgång i balansräkningen och inte som ett avdrag från förpliktelsen.

(h) Begränsa det redovisade värdet av nettotillgången så att det inte överstiger nettot av

(i) eventuella oredovisade kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt eventuella aktuariella förluster samt

(ii) nuvärdet av eventuellt tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen.

▼B

(i) Redovisa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder linjärt fördelade över den genomsnittliga tiden fram till dess att ökningen av ersättningarna blir oantastbar.

(j) Redovisa vinster eller förluster från reduceringar eller regleringar av förmånsbestämda planer när reduceringen eller regleringen inträffar. Vinsten eller förlusten skall omfatta eventuell förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och av förvaltningstillgångarnas verkliga värde samt den oredovisade delen av eventuella tillhörande aktuariella vinster eller förluster och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

(k) Redovisa en viss andel av nettot av de ackumulerade oredovisade aktuariella vinster och förluster som överstiger det högre värdet av

(i) 10 procent av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen vid tidpunkten i fråga (före avräkning av förvaltningstillgångar) samt

(ii) 10 procent av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.

Den andel aktuariella vinster och förluster som skall redovisas för varje förmånsbestämd plan utgörs av det överskott som låg utanför ”tioprocentskorridoren” på förra balansdagen, dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen.

Standarden tillåter också systematiska metoder för snabbare redovisning, förutsatt att samma metod tillämpas på både vinster och förluster och att metoden tillämpas konsekvent från period till period. Sådana tillåtna metoder inkluderar omedelbar redovisning av alla aktuariella vinster och förluster.

7. Redovisningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är enklare än redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella vinster och förluster samt kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas genast.

8. Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som utgår på grund av företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar. Den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänster. Företaget skall därför redovisa ersättningar vid uppsägning endast när företaget bevisligen har förbundit sig 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.

9. Ett företag har bevisligen förbundet sig att säga upp anställda endast när företaget har en fastställd, utförlig plan (med ett angivet minimiinnehåll) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

10. När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning mer än tolv månader efter balansdagen skall de diskonteras. Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång skall beräkningen av ersättningarna vid uppsägning baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

11. Aktierelaterade ersättningar är ersättningar enligt vilka de anställda har rätt att antingen erhålla egetkapitalinstrument som emitteras av företaget (eller dess moderföretag) eller där storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på egetkapitalinstrument emitterade av företaget. Standarden kräver vissa upplysningar om sådana ersättningar, men den ger inte några regler för redovisningen eller beräkningen.

12. Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tillämpningen av standarden medför en ökning av företagets skuld för ersättningar efter avslutad anställning får denna ökning fördelas över högst fem år. Om tillämpning av standarden medför en minskning av skulden skall minskningen redovisas genast.

13. Standarden arbetades om under år 2000. Definitionen av förvaltningstillgångar ändrades och dessutom presenterades krav på redovisning, värdering och upplysning avseende ersättningar. Dessa ändringar skall

▼B

tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-6
Definitioner	7
Kortfristiga ersättningar till anställda	8-23
Redovisning och värdering	10-22
Alla kortfristiga ersättningar till anställda	10
Betald korttidsfrånvaro	11-16
Vinstandels- och bonusplaner	17-22
Upplysningar	23
Ersättningar efter avslutad anställning: distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer	24-42
Planer som omfattar flera arbetsgivare	29-35
Statliga planer	36-38
Försäkrade ersättningar	39-42
Ersättningar efter avslutad anställning: avgiftsbestämda planer	43-47
Redovisning och värdering	44-45
Upplysningar	46-47
Ersättningar efter avslutad anställning: förmånsbestämda planer	48-125
Redovisning och värdering	49-62
Redovisning av en informell förpliktelse	52-53
Balansräkning	54-60
Resultaträkning	61-62
Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period	63-101
Aktuariell beräkningsmetod	64-66
Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder	67-71
Aktuariella antaganden	72-77
Aktuariella antaganden: Diskonteringsränta	78-82
Aktuariella antaganden: Löner, ersättningar och sjukvårdskostnader	83-91
Aktuariella vinster och förluster	92-95
Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder	96-101
Redovisning och värdering: Förvaltningstillgångar	102-107
Förvaltningstillgångars verkliga värde	102-104
Ersättningar	104A-104D
Avkastning på förvaltningstillgångar	105-107
Företagsförvärv och samgåenden	108
Reduceringar och regleringar	109-115
Rapportering	116-119
Kvittning	116-117

▼B

Gränsdragning mellan omsättnings- och anläggningstillgångar samt mellan kortfristiga och långfristiga skulder	118
Finansiella komponenter i kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning	119
Upplysningar	120-125
Övriga långfristiga ersättningar till anställda	126-131
Redovisning och värdering	128-130
Upplysningar	131
Ersättningar vid uppsägning	132-143
Redovisning	133-138
Värdering	139-140
Upplysningar	141-143
Aktierelaterade ersättningar	144-152
Redovisning och värdering	145
Upplysningar	146-152
Övergångsbestämmelser	153-156
Ikraftträdande	157-160

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda skall redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar skall lämnas. Standarden anger att ett företag skall redovisa

(a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som skall utgå i framtiden samt

(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 skall tillämpas av arbetsgivare vid redovisning av ersättningar till anställda.**

2. Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26, Redovisning av pensionsstiftelser).

3. Standarden behandlar alla ersättningar till anställda, inklusive sådana ersättningar 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 kostnader, 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

(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 tjänstledighet (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 skall betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar.

(d) Ersättningar vid uppsägning.

(e) Aktierelaterade ersättningar.

Eftersom kategorierna i avsnitten (a) till (e) 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.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar, sådana ersättningar som i sin helhet förfaller till betalning inom tolv månader efter utgången av den period under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

Ersättningar efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats, med undantag för ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar.

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 en separat juridisk enhet och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om den juridiska enheten 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 samt**

(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.**

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är ersättningar till anställda (utöver ersättningar efter avslutad anställning, ersättningar vid uppsägning och aktierelaterade ersättningar) som inte förfaller till betalning i sin helhet 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.**

Aktierelaterade ersättningar är ersättningar till anställda enligt vilka

(a) **anställda är berättigade att erhålla egetkapitalinstrument som emitterats av företaget (eller dess moderföretag) eller**

(b) **storleken på företagets förpliktelse gentemot de anställda beror på det framtida priset på de egetkapitalinstrument som emitterats av företaget.**

Aktierelaterade planer är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar aktierelaterade ersättningar till en eller flera anställda.

Oantastbara 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 samt**

(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 en juridisk enhet (en fond) som är rättsligt skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda samt**

(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) **den juridiska enhetens 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.**

Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är ett försäkringsbrev 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**

(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 skall täcka det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser eller**

  (ii) **ersättningen återförs till det rapporterande företaget för att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.**

▼B

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.

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 och eventuell skatt.

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.**

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder är den ökning 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 ökas) eller negativ (när befintliga ersättningar minskas).

KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

8. Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat:

(a) Löner och sociala kostnader.

(b) Betald korttidsfrånvaro (såsom betald semester och betald sjukfrånvaro) där frånvaron förväntas inträffa inom tolv månader efter utgången av den period då de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna.

(c) Vinstandelar och bonus som skall 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

Alla kortfristiga ersättningar till anställda

10. **När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, skall 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, skall företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda exempelvisvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.**

(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).**

I punkterna 11, 14 och 17 anges hur ovannämnda regler skall tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

▼B

Betald korttidsfrånvaro

11. **Företaget skall 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.**

(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.

(b) Som inte kan sparas.

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 oantastbar rättighet (det vill säga de anställda har rätt till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget) eller en antastbar 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 antastbar rättighet, men möjligheten att anställda kan komma att lämna företaget innan de utnyttjar den antastbara, ackumulerade rätten påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek.

14. **Företaget skall 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 balansdagen.**

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 31 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.

Vinstandels- och bonusplaner

17. **Enligt punkt 10 skall företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar endast när**

(a) **företaget har en gällande rättslig eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser samt**

(b) **en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.**

▼B

En gällande 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 skall 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 nettovinst till anställda som tjänstgör under hela året. Om inga anställda lämnar företaget under året kommer totalt 3 procent av årets nettovinst att betalas ut som vinstandelar. Företaget bedömer att personalomsättningen kommer att minska betalningen till 2,5 procent av nettovinsten.

Företaget redovisar en skuld och en kostnad om 2,5 procent av nettovinsten.

19. Även om företaget inte har någon rättslig 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 rättsliga 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 skall 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.

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 till 131). Om vinstandelar och bonus motsvarar definitionen av aktierelaterade ersättningar behandlar företaget dem enligt punkterna 144 till 152.

Upplysningar

23. Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra IAS:er. Exempelvis lämnar ett företag upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning i enlighet med IAS 24, Upplysningar om närstående. Enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, skall ett företag lämna upplysning om personalkostnader.

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.

(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 en separat juridisk enhet eller ej, som tar emot avgifter och betalar ersättningar.

▼B

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 rättsliga 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 samt

(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 rättslig eller informell förpliktelse genom

(a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet,

(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 rättslig förpliktelse att göra detta.

27. I förmånsbestämda planer

(a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda samt

(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 till 42 nedan förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, statliga planer och försäkrade ersättningar.

Planer som ommfattar flera arbetsgivare

29. **Företaget skall 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 skall 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 samt**

(b) **lämna de upplysningar som krävs i punkt 120.**

30. **När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan skall företaget**

(a) **redovisa planen enligt punkterna 44 till 46 som om den vore en avgiftsbestämd plan samt**

(b) **lämna upplysning om**

(i) **att planen är en förmånsbestämd plan samt**

(ii) **skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget skall 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 samt**

(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 samt

(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 på balansdagen 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 tillkommande upplysningar som krävs i punkt 30.

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 skall 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).

34. Förmånsbestämda planer som slår samman tillgångar från olika företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare. Därför behandlar företaget alla sådana planer som förmånsbestämda planer.

35. Enligt IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, skall företaget redovisa, eller lämna upplysning om, vissa eventualförpliktelser. Eventualförpliktelser som är hänförliga till planer som omfattar flera arbetsgivare kan uppstå genom exempelvis

(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) en skyldighet att enligt planens villkor finansiera eventuella underskott i planen om andra företag lämnar denna.

▼B

Statliga planer

36. Företaget skall 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.

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 rättsliga 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 skall behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en rättslig 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 rättslig eller informell förpliktelse, skall 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 rättslig 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 samt

    (b) redovisar andra försäkringsbrev som rättigheter till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 104A).

42. I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon rättslig 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.

▼B

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 skall 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 skall företaget redovisa de avgifter som skall 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 skall betalas för tjänster som utförts före balansdagen skall 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 samt**

(b) **som en kostnad, såvida inte någon annan IAS kräver eller tillåter att avgifterna 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, skall avgifterna diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.**

Upplysningar

46. **Företaget skall lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.**

47. I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

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 en juridisk enhet eller fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på den juridiska enhetens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga (och villighet) att täcka underskott i enhetens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risk och den investeringsrisk 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 intjänat 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 till 91),

▼B

(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 till 66),

(c) fastställer det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 102 till 104),

(d) fastställer det totala beloppet för aktuariella vinster och förluster och hur stor del av detta belopp som skall redovisas (se punkterna 92 till 95),

(e) fastställer den kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder som uppstår då en plan har inrättats eller ändrats (se punkterna 96 till 101) samt

(f) fastställer den vinst eller förlust som uppstår (se punkterna 109 till 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.

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 skall inte endast redovisa sina rättsliga 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.

Balansräkning

54. **Det belopp som redovisas som en förmånsbestämd skuld skall vara nettot av**

(a) **nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen (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 på balansdagen av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna skall regleras (se punkterna 102 till 104).**

55. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av bruttoförpliktelsen före avdrag av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar.

56. **Företaget skall 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 på balansdagen.**

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 balansdagen. 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 balansdagen.

▼B

58. **Det belopp som fastställs enligt punkt 54 kan vara negativt (en tillgång). Företaget skall värdera denna tillgång till det lägsta av följande belopp:**

(a) **Det belopp som fastställs enligt punkt 54.**

(b) **Summan av**

(i) **ackumulerade oredovisade aktuariella förluster netto och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkterna 92, 93 och 96) samt**

(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 skall fastställas med den diskonteringsränta som anges i punkt 78.**

58A. **Tillämpningen av punkt 58 skall 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 skall 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 skall 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 skall 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 skall 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.

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) samt

([1]) Ett överskott är det belopp med vilket förvaltningstillgångarnas verkliga värde överstiger nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

▼B

(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) upphäver 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 upphäver dock övergångsbestämmelsen i punkt 155 (b). Enligt punkt 120 (c) (vi) skall 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	1,1
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 denna standard började tillämpas, enligt punkt 155 (b)	(50)
Negativt belopp fastställt enligt punkt 54	(320)
Nuvärdet av tillgängliga framtida återbetalningar och av minskningar av framtida avgifter	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 av minskningar av framtida avgifter	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 40 (se punkt 120 (c) (vi)).

Resultaträkning

61. **Företaget skall redovisa nettot av följande belopp som kostnad eller (med förbehåll för begränsningsregeln i punkt 58 (b)) som intäkt, utom i den mån någon annan IAS 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 till 107) och på eventuella rättigheter till ersättningar (se punkt 104A).**

(d) **Aktuariella vinster och förluster, i den mån de redovisas enligt punkterna 92 och 93.**

(e) **Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån punkt 96 kräver att företaget skall redovisa dem.**

(f) **Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).**

62. Andra IAS:er kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom lager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2, Varulager, och IAS 16, Materiella anläggningstillgångar). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet innefattar en tillhörande andel av de komponenter som räknas upp i punkt 61.

▼B

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 till 66),

(b) fördela ersättningarna på tjänsteperioderna (se punkterna 67 till 71) samt

(c) göra aktuariella antaganden (se punkterna 72 till 91).

Aktuariell beräkningsmetod

64. **Företaget skall 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.**

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 till 71) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen på balansdagen (se punkterna 72 till 91).

66. Företaget diskonterar hela förpliktelsen avseende ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förfaller till betalning inom tolv månader från balansdagen.

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 diskonteringsränta 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

Obs! 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.

▼B

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, skall detta ske genom att man fördelar ersättningarna på tjänsteperioder 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, skall 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) **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 skall 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 skall 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 balansdagen.

   Om ersättningen skall 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 på balansdagen.

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 skall 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 balansdagen). 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 antastbara). Anställdas tjänstgöring innan ersättningen blir oantastbar 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 efterföljande balansdag. När företaget beräknar sin förmånsbestämda förpliktelse beaktas sannolikheten att vissa anställda inte kommer att uppfylla 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.

▼B

Exempel som illustrerar punkt 69

1. I en plan utbetalas en ersättning om 100 för varje tjänsteår. Ersättningen blir oantastbar 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 oantastbara 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 oantastbar 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.

   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.

▼B

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).

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 balansdagen, 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 samt

(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.

En ersättning om 3 procent av den förväntade slutlönen fördelas på vart och ett av åren 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 skall 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 samt

(iv) utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen.

▼B

(b) Finansiella antaganden. Dessa rör bland annat

(i) diskonteringsräntan (se punkterna 78 till 82),

(ii) framtida löne- och ersättningsnivåer (se punkterna 83 till 87),

(iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnaden för att administrera ersättningskrav och utbetalningar (se punkterna 88 till 91), om denna kostnad är väsentlig samt

(iv) den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångar (se punkterna 105 till 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 diskonteringsränta. 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 diskonteringsräntan 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 skall utgå från marknadens förväntningar på balansdagen beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna skall regleras.**

Aktuariella antaganden: Diskonteringsränta

78. **Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning skall fastställas genom hänvisning till den på balansdagen marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer. I länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer skall den marknadsmässiga avkastningen (på balansdagen) på statsobligationer användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna skall vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.**

79. Diskonteringsräntan är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidsvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringsräntan 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. Diskonteringsräntan återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig räntesats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa skall betalas i.

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 diskonteringsräntan 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 diskonteringsränta som används för den del av ersättningarna som skall betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.

82. Räntekostnaden beräknas genom att diskonteringsräntan 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 balansräkningen 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

▼B

omedelbart. (I bilaga A förklaras bland annat beräkningen av räntekostnaden.)

Aktuariella antaganden: Löner, ersättningar och sjukvårdskostnader

83. **Förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning skall 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) på balansdagen samt**

(c) **uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som skall betalas enligt en förmånsbestämd plan, dock endast om antingen**

(i) **dessa förändringar var beslutade före balansdagen 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)).

86. Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) på balansdagen. Sådana förändringar medför

(a) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen samt

(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 skall 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.

▼B

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 på balansdagen (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 enligt punkt 54 skall det, i enlighet med 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) samt**

(b) **10 procent av det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar vid den tidpunkten.**

Dessa gränsvärden skall beräknas och tillämpas separat på respektive förmånsbestämda plan.

93. **Den andel aktuariella vinster och förluster som skall redovisas för varje förmånsbestämd plan utgörs av det överskott som fastställs enligt punkt 92 dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen. Företaget kan dock 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.**

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 diskonteringsräntan.

(d) Skillnader mellan den verkliga och den förväntade avkastningen på förvaltningstillgångarna (se punkterna 105 till 107).

95. På lång sikt kan aktuariella vinster och förluster komma att uppväga varandra. Därför bör uppskattningar av förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning lämpligast 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 skall, i enlighet med punkt 58A, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder redovisas som en kostnad linjärt fördelad**

▼B

över genomsnittsperioden tills ersättningarna blir oantastbara. I den mån ersättningarna redan är oantastbara omedelbart efter det att en förmånsbestämd plan införts eller ändrats skall företaget omedelbart redovisa kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

97. Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder uppstår när företaget inför en förmånsbestämd plan eller ändrar de ersättningar som skall betalas 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).

Exempel som illustrerar punkt 97

Ett företag har en pensionsplan som lämnar en pension om 2 procent av slutlönen för varje tjänsteår. Ersättningarna blir oantastbara 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 oantastbara: tre år)	120
	270

Företaget redovisar omedelbart 150, eftersom dessa ersättningar redan är oantastbara. Företaget redovisar 120 linjärt fördelade över tre år från och med den 1 januari 20X5.

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 redan 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).

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 skall utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan, redovisas den därav föranledda minskningen av den förmånsbestämda skulden som en negativ kostnad avseende tjänst-

▼B

göring under tidigare perioder fördelat på den genomsnittliga tiden tills den minskade delen av ersättningarna blir oantastbar.

101. När företaget minskar vissa ersättningar som skall utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som skall betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

Redovisning och värdering: Förvaltningstillgångar

Förvaltningstillgångars verkliga värde

102. Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av vid fastställandet av det belopp som redovisas i balansräkningen enligt punkt 54. När det inte finns något marknadspris uppskattas förvaltningstillgångarnas verkliga värde, exempelvis genom diskontering av förväntade framtida kassaflöden med en diskonteringsränta 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 skall regleras).

103. Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterande företaget till den självständiga juridiska enheten och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av enheten. Förvaltningstillgångarna minskas med den juridiska enhetens 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 skall 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).

Ersättningar

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 skall företaget redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång. Företaget skall redovisa tillgången till verkligt värde. I alla andra avseenden skall företaget behandla tillgången på samma sätt som förvaltningstillgångar. I resultaträkningen 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 till 42 och 104).

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 120 (c) (vii) skall företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan ersättningen och förpliktelsen.

Exempel som illustrerar punkterna 104A till C

Förpliktelsens nuvärde	1 241
Oredovisade aktuariella vinster	17
Redovisad skuld i balansräkningen	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

▼B

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 skall 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 resultaträkningen. 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.

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.

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 skall 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)

▼B

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 resultaträkningen 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.

Företagsförvärv och samgåenden

108. I samband med företagsförvärv och samgåenden redovisas tillgångar och skulder som härrör från ersättningar efter avslutad anställning i koncernbalansräkningen till nuvärdet av förpliktelsen minus eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde (se IAS 22, Företagsförvärv och samgåenden). Nuvärdet av förpliktelsen omfattar följande delar, även om det förvärvade företaget ännu inte 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.

(c) Belopp som det förvärvade företaget, enligt övergångsbestämmelserna i punkt 155 (b), inte redovisat.

Reduceringar och regleringar

109. **Företaget skall 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 skall 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 skall det värdera om förpliktelsen (och eventuella tillhörande förvaltningstillgångar) med användning av aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser).**

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. En händelse är tillräckligt väsentlig för att betraktas som en reducering om redovisningen av vinsten eller förlusten till följd av reduceringen har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna. Reduceringar sammanhänger ofta med omstruktureringar. Därför redovisas reduceringen vid samma tidpunkt som omstruktureringen.

112. En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare rättsliga 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.

▼B

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 rättslig eller informell förpliktelse (se punkt 39) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 104A till D 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 en rörelsegren 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.

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	Reduceringsvinst	Efter reduceringen
Förpliktelsens nuvärde netto	1 000	(100)	900
Förvaltningstill-gångarnas verkliga värde	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Oredovisade aktuariella vinster	50	(5)	45
Oredovisade ingångsbelopp (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Nettoskuld i balansräkningen	150	(97)	53

Rapportering

Kvittning

116. **Företaget skall 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 samt**

(b) **avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.**

▼B

117. Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar.

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 balansräkningen skall 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 resultaträkningen skall särredovisa kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period, räntekostnader och förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.

Upplysningar

120. **Företaget skall lämna följande upplysningar om förmånsbestämda planer:**

(a) **Företagets redovisningsprincip för aktuariella vinster och förluster.**

(b) **En allmän beskrivning av den aktuella typen av plan.**

(c) **En specifikation som visar hur de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen beräknats och som minst omfattar**

(i) **nuvärdet på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som är helt ofonderade,**

(ii) **nuvärdet (före avdrag av förvaltningstillgångarnas verkliga värde) på balansdagen av förmånsbestämda förpliktelser som är helt eller delvis fonderade,**

(iii) **eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde på balansdagen,**

(iv) **nettot av aktuariella vinster och förluster som inte redovisas i balansräkningen (se punkt 92),**

(v) **kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som ännu inte redovisats i balansräkningen (se punkt 96),**

(vi) **eventuella belopp som inte redovisats som tillgång på grund begränsningsregeln i punkt 58 (b),**

(vii) **det verkliga värdet på balansdagen av eventuell rättighet till ersättning vilken redovisas som en tillgång enligt punkt 104A (med en kortfattad beskrivning av kopplingen mellan rättigheten till ersättning och förpliktelsen) samt**

(viii) **övriga belopp som redovisas i balansräkningen.**

(d) **De belopp som inkluderats i förvaltningstillgångarnas verkliga värde för**

(i) **varje kategori av det rapporterande företagets egna finansiella instrument samt**

(ii) **tillgångar som används av det rapporterande företaget.**

(e) **En avstämning som visar rörelserna under perioden i den nettoskuld (eller tillgång) som redovisas i balansräkningen.**

(f) **Den totala kostnad som redovisas i resultaträkningen för vardera av följande kategorier, och de poster i resultaträkningen i vilka de ingår:**

(i) **Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.**

(ii) **Räntekostnad.**

(iii) **Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.**

(iv) **Förväntad avkastning på eventuell rätt till ersättningar som redovisats som en tillgång enligt punkt 105.**

(v) **Aktuariella vinster och förluster.**

(vi) **Kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder.**

▼B

(vii) **Effekterna av eventuella reduceringar och regleringar.**

(g) **Den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångar och den faktiska avkastningen på eventuell rätt till ersättningar vilken redovisats som en tillgång enligt punkt 104A samt**

(h) **De viktigaste aktuariella antaganden som använts på balansdagen, inklusive, i förekommande fall,**

(i) **diskonteringsräntor,**

(ii) **förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar för de perioder som de finansiella rapporterna omfattar,**

(iii) **förväntad avkastning på eventuella rättigheter till ersättning som redovisas som tillgång enligt 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 samt**

(vi) **övriga använda väsentliga aktuariella antaganden.**

Ett företag skall lämna upplysning om varje aktuariellt antagande i absoluta termer (exempelvis som en procentsats) och inte endast som skillnaden mellan olika procentsatser eller andra faktorer.

121. Enligt punkt 120 (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. 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.

(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, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om

(a) närståendetransaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning samt

(b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.

125. När så krävs enligt IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, 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) 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 skall betalas tolv månader eller mer efter utgången av den period under vilken de anställda utförde tjänsterna.

▼B

(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 skall vara nettot av**

(a) **nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på balansdagen (se punkt 64),**

(b) **minus det verkliga värdet på balansdagen av de eventuella förvaltningstillgångar med vilka förpliktelserna skall regleras (se punkterna 102 till 104).**

När företaget beräknar skulden skall det tillämpa punkterna 49 till 91, med undantag för punkterna 54 och 61. Företaget skall redovisa och beräkna eventuell rätt till ersättningar enligt punkt 104A.

129. **För övriga långfristiga ersättningar till anställda skall företaget redovisa nettot av följande belopp som kostnad eller (till följd av punkt 58) intäkt, utom i den mån någon annan IAS 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) **Förväntad avkastning på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105 till 107) och på eventuell rätt till ersättningar (se punkt 104A).**

(d) **Aktuariella vinster och förluster, vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet.**

(e) **Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, vilka alla omedelbart skall redovisas i sin helhet.**

(f) **Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).**

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. Denna standard kräver inte några specifika upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, men andra IAS:er kan kräva sådana upplysningar, exempelvis om de kostnader som är en följd av ersättningarna är av sådan storlek, karaktär och omfattning att upplysningar om dem är av betydelse för att förklara företagets resultat för perioden (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, 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.

▼B

Redovisning

133. **Ett företag skall 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 skall upphöra.**

(b) **Ersättningarna för varje personalkategori eller befattning.**

(c) **Tiden för planens genomförande. Genomförandet skall inledas så snart som möjligt och tiden för att slutföra genomförandet skall vara sådan att väsentliga ändringar i planen inte är sannolika.**

135. Ett företag kan genom lagstiftning, genom en kontraktsenlig 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 samt

(b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställde inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.

136. Vissa ersättningar till anställda skall 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 oantastbarhet 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 balansdagen skall de diskonteras med den räntesats som anges i punkt 78.**

140. **Vid ett erbjudande som görs för att uppmuntra frivillig avgång skall 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, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, lämnar företaget uppgifter om eventualförpliktelsen såvida inte sannolikheten för en utbetalning är ytterst liten.

142. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall ett företag lämna upplysning om karaktären och storleken av en kostnad under förutsättning att den är av sådan karaktär

▼B

eller storlek att upplysning härom är relevant för att förklara företagets resultat för perioden. Detta krav kan leda till upplysningsskyldighet för kostnader till följd av ersättningar vid uppsägning.

143. I de fall så krävs enligt IAS 24, Upplysningar om närstående, lämnar företaget upplysning om ersättningar vid uppsägning för nyckelpersoner i ledande ställning.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR

144. Aktierelaterade ersättningar omfattar ersättningar såsom

(a) aktier, aktieoptioner och andra egetkapitalinstrument som emitterats till anställda under det verkliga värde till vilket dessa värdepapper skulle emitterats till tredje man samt

(b) kontanta betalningar vars storlek kommer att bero på det framtida marknadspriset på det rapporterande företagets aktier.

Redovisning och värdering

145. Denna standard anger inga krav beträffande redovisningen och värderingen av aktierelaterade ersättningar.

Upplysningar

146. De upplysningar som anges nedan är avsedda att hjälpa användarna av de finansiella rapporterna att bedöma vilken inverkan aktierelaterade ersättningar har på företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöde. Aktierelaterade ersättningar kan påverka

(a) företagets finansiella ställning genom att göra att företaget måste emittera egetkapitalinstrument eller konvertera finansiella instrument, exempelvis när anställda (eller planer som förvaltar anställdas ersättningar) innehar aktieoptioner eller delvis har uppfyllt de villkor för oantastbarhet som gör det möjligt för dem att i framtiden förvärva aktieoptioner samt

(b) företagets resultat och kassaflöde genom att minska omfattningen av de kontanta och andra ersättningar som företaget lämnar till de anställda i utbyte mot deras tjänster.

147. **Ett företag skall lämna upplysning om:**

(a) **Aktierelaterade planers egenskaper och villkor (inklusive eventuella villkor för oantastbarhet).**

(b) **Företagets redovisningsprincip för aktierelaterade planer.**

(c) **De belopp avseende aktierelaterade planer som redovisats i resultaträkningen och balansräkningen.**

(d) **Antal och villkor (omfattande, i förekommande fall, utdelning och rösträttsandel, konverteringsrätt, lösendag, lösenpris och förfallodag) beträffande företagets egna egetkapitalinstrument som innehas av aktierelaterade planer (och, när det gäller aktieoptioner, av anställda) i början och slutet av perioden. Företaget skall ange i hur hög grad de anställdas rätt till dessa instrument är oantastbar i början och slutet av perioden.**

(e) **Antal och villkor (inkluderande, i förekommande fall, utdelning och rösträtt, konverteringsrätt, lösendag, lösenpris och förfallodag) beträffande egetkapitalinstrument som emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda (eller som beträffande företagets egna egetkapitalinstrument tilldelats anställda från aktierelaterade planer) under perioden samt det verkliga värdet av eventuella vederlag som företaget erhållit under perioden från dylika planer eller från de anställda.**

(f) **Antal, lösendag och lösenpriser för aktieoptioner som lösts under perioden enligt aktierelaterade planer.**

(g) **Antal aktieoptioner vilka innehades av aktierelaterade planer eller av anställda enligt sådana planer och som förfallit under perioden.**

(h) **Belopp och huvudsakliga villkor för eventuella lån eller garantier som beviljats av det rapporterande företaget till aktierelaterade planer eller för dessa planers räkning.**

▼B

148. **Företaget skall också lämna upplysning om följande:**

(a) **Det verkliga värdet i början och slutet av perioden av de av företagets egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som innehas av aktierelaterade planer.**

(b) **Det verkliga värdet vid emissionstidpunkten av företagets egna egetkapitalinstrument (förutom aktieoptioner) som under perioden emitterats av företaget till aktierelaterade planer eller till anställda, eller av dylika planer till anställda.**

Om det inte är genomförbart att fastställa det verkliga värdet på egetkapitalinstrumenten (förutom aktieoptioner) skall upplysning lämnas om detta förhållande.

149. När företaget har flera aktierelaterade planer kan informationen lämnas genom upplysningar om alla planer sammantagna, genom separata upplysningar om varje plan eller genom upplysningar om sådana grupperingar av planer som anses vara mest lämpliga för bedömning av dels företagets förpliktelse att emittera egetkapitalinstrument enligt sådana planer, dels förändringarna av dessa förpliktelser under den aktuella perioden. Sådana grupperingar kan exempelvis skilja mellan arbetsplats och tjänstetid beträffande berörda grupper av anställda. När företaget lämnar totalsummor för en grupp planer sker detta i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

150. När företaget har emitterat aktieoptioner till anställda, eller till planer som förvaltar anställdas ersättningar, kan företaget lämna upplysning om totalsumman eller om de grupperingar som anses vara mest lämpliga för bedömning av det antal aktier som kan komma att emitteras och tidpunkten för emissionen samt de likvida medel som kan komma att erhållas till följd av emissionen. Exempelvis kan det vara lämpligt att skilja mellan optioner där lösenpriset överstiger det aktuella marknadspriset och optioner där det aktuella marknadspriset överstiger lösenpriset. Dessutom kan det vara lämpligt att indela upplysningarna i grupper som inte omfattar optioner med en stor variation beträffande lösenpriser eller lösentidpunkter.

151. De upplysningar som krävs i punkterna 147 och 148 är avsedda att uppfylla kraven i denna standard. Tillkommande upplysningar kan krävas för att uppfylla kraven i IAS 24, Upplysningar om närstående, om företaget

(a) lämnar aktierelaterade ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning,

(b) lämnar aktierelaterade ersättningar i form av finansiella instrument som emitterats av företagets moderföretag eller

(c) gör närståendetransaktioner med aktierelaterade planer.

152. Eftersom standarden inte ställer några särskilda krav på redovisning och värdering beträffande aktierelaterade planer är information om det verkliga värdet på de av det rapporterande företagets finansiella instrument som används i sådana planer till nytta för användarna av de finansiella rapporterna. Eftersom det emellertid inte finns någon samstämmighet om det korrekta sättet att fastställa aktieoptioners verkliga värde kräver inte denna standard att dylik information skall lämnas.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

153. Detta avsnitt innehåller övergångsbestämmelser för förmånsbestämda planer. När företaget börjar tillämpa denna standard för övriga ersättningar till anställda skall företaget tillämpa IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

154. **När företaget börjar tillämpa denna standard skall 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 skall regleras (se punkterna 102 till 104) samt**

(c) **efter avdrag för eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som enligt punkt 96 skall redovisas under senare perioder.**

▼B

155. **Om ingångsskulden är större än den skuld som företaget skulle ha redovisat vid samma tidpunkt enligt dess tidigare redovisningsprincip skall företaget göra ett oåterkalleligt val mellan att redovisa denna ökning som en del av dess förmånsbestämda skuld enligt punkt 54**

(a) **omedelbart, enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, eller**

(b) **som en kostnad linjärt fördelad över maximalt fem år räknat från den tidpunkt då standarden börjar tillämpas. Om företaget väljer alternativ (b) skall det**

(i) **tillämpa den begränsning som beskrivs i punkt 58 (b) avseende beräkningen av den eventuella tillgång som skall redovisas i balansräkningen,**

(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 skall redovisas enligt punkterna 92 och 93 skall 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 samt**

(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 skall företaget redovisa denna minskning enligt IAS 8.

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 till 156

Den 31 december 1998 omfattar ett företags balansräkning 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 antastbara ersättningar: 160, återstående genomsnittlig tid vid denna tidpunkt tills ersättningarna är oantastbara: 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 skall redovisas under senare perioder ($160 \times {}^{4}/_{10}$)	(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.

▼B

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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare, med undantag för vad som anges i punkterna 159 och 159A. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för pensionskostnader i finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare, skall företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 19, Retirement Benefit Costs (”Utgifter för pensionsersättning”), som fastställdes 1993.**

158. Denna standard ersätter IAS 19, Retirement Benefit Costs (”Utgifter för pensionsersättning”), som fastställdes 1993.

159. **Följande skall gälla för årsrapporter** [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.**

(b) **Krav på redovisning och värdering avseende ersättning enligt punkterna 104A, 128 och 129 samt tillhörande upplysningar i punkterna 120 (c) (vii), 120 (f) (iv), 120 (g) och 120 (h) (iii).**

Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna skall företaget lämna upplysning om detta.

159A. **Ändringarna i punkt 59A träder i kraft för årsrapporter** [1] **avseende perioder som avslutas den 31 maj 2002 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna skall företaget lämna upplysning om detta.**

160. IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall tillämpas när ett företag ändrar redovisningsprinciper i syfte att återspegla de förändringar som anges i punkterna 59 och 159A. Om dessa ändringar tillämpas retroaktivt, i enlighet med huvudprincip och tillåten alternativ princip i IAS 8, skall de redovisas som om de antagits samtidigt som resten av standarden.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 20

(OMFORMATERAD 1994)

Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i november 1982. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har gjorts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

I maj 1999 ändrades punkt 11 på grund av utgivningen av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen. Den omarbetade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2000 eller senare.

I januari 2001 ändrades punkt 2 på grund av utgivningen av IAS 41, Jord- och skogsbruk. Den ändrade texten skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 20:

— SIC-10: Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet.

[1] Punkt 159 och 159A hänvisar till ”årsrapporter” enligt den tydligare ordalydelse för angivande av ikraftträdande som infördes 1998. Punkt 157 hänvisar till ”finansiella rapporter”.

▼B

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-2
Definitioner	3-6
Statliga bidrag	7-33
Icke-monetära bidrag	23
Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar	24-28
Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet	29-31
Återbetalning av statliga bidrag	32-33
Andra statliga stöd	34-38
Upplysningar	39
Övergångsbestämmelser	40
Ikraftträdande	41

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall 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,

   (b) statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktigt resultat eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld (såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser),

   (c) statligt ägande i företag samt

   (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 ([1])**.**

   Bidrag hänförliga till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller

([1]) Se även SIC-10: Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet.

▼B

på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångsslag och lokalisering samt den tidsperiod under vilken tillgången skall 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, skall inte redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att**

   (a) **företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen samt**

   (b) **bidragen kommer att erhållas.**

8. Ett statligt bidrag redovisas inte i balans- och resultaträkningen 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 bevis 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 skall efterskänkas.

11. När ett statligt bidrag redovisats i balans- och resultaträkningen, behandlas varje till bidraget hänförlig eventualförpliktelse och eventualtillgång i enlighet med IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

12. **Statliga bidrag skall periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidragen skall inte redovisas direkt mot eget kapital.**

13. Två sätt kan tänkas för redovisningen av statliga bidrag, nämligen mot eget kapital och i resultaträkningen med fördelning över en eller flera perioder.

14. Argumenten för redovisning mot eget kapital är följande:

   (a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i balansräkningen i stället för att föras över resultaträkningen för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas direkt mot eget kapital.

   (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.

▼B

15. Argumenten för redovisning över resultaträkningen är följande:

(a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna, skall 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. Bidragen skall därför redovisas i resultaträkningen och periodiseras på samma sätt som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.

(c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter redovisas i resultaträkningen är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultaträkningen.

16. Vid redovisning i resultaträkningen är det av avgörande betydelse att bidragen periodiseras systematiskt och rimligt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att täcka. En redovisningsmetod som innebär att statliga bidrag alltid redovisas 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 och således att på basis härav fördela bidragen över samma perioder. På liknande sätt fördelas bidrag som är hänförliga till avskrivningsbara tillgångar vanligen 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 skall uppföra en byggnad på tomten. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultaträkningen fördelat över byggnadens nyttjandeperiod.

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 skall fördelas. Det kan vara korrekt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat.

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 skall redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, som en extraordinär post om så är tillämpligt (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper).**

21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag lämnas snarare 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 enskilt 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 (som en extraordinär post om så är tillämpligt), 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 redovisningsperiod. Ett sådant bidrag redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten (som en extraordinär post om så är tillämpligt), med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

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.

▼B

Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar

24. **Statliga bidrag hänförliga till tillgångar, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, skall redovisas i balansräkningen 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.

26. Enligt den ena metoden tas bidraget upp som en förutbetald intäkt, vilken redovisas i resultaträkningen fördelad på ett systematiskt och rimligt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

27. Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget påverkar det redovisade resultatet under tillgångens nyttjandeperiod genom lägre avskrivningar.

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 kassaflödesanalysen, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i balansräkningen eller ej.

Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet

29. Bidrag hänförliga till resultatet redovisas ibland som intäktsposter i resultaträkningen, antingen separat eller ingående i en allmän rubrik, såsom övriga rörelseintäkter, alternativt redovisas de som en minskning av motsvarande kostnader.

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.

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 skall redovisas separat i resultaträkningen.

Återbetalning av statliga bidrag

32. **I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag skall detta förhållande redovisas som en ändring i uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper). Återbetalningar av bidrag hänförliga till resultatet skall 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, skall återbetalningen omedelbart redovisas som en kostnad. Återbetalning av ett bidrag som är hänförligt till en tillgång skall redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som skall återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats till dags dato om bidraget aldrig hade erhållits skall omedelbart redovisas som en kostnad.**

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 skall skrivas ned.

ANDRA STATLIGA 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

▼B

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 skall bli vilseledande.

37. Räntefria lån eller lån med låg ränta är en form av statligt stöd men en kvantifiering av detta genom kalkylmässig ränta görs inte.

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.

UPPLYSNINGAR

39. **Följande upplysningar skall 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 balans- och resultaträkningen 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 balans- och resultaträkningen.**

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. **Ett företag som tillämpar denna standard för första gången skall**

(a) **uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga samt**

(b) **antingen**

(i) **justera sina finansiella rapporter för bytet av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, 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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1984 eller senare.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 21

Effekterna av ändrade valutakurser

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1–2
Tillämpningsområde	3–7
Definitioner	8–16
Förklaring av definitionerna	9–16
Funktionell valuta	9–14
Nettoinvestering i en utlandsverksamhet	15
Monetära poster	16
Sammanfattning av det tillvägagångssätt som krävs i standarden	17–19
Redovisning i den funktionella valutan av transaktioner i utländsk valuta	20–37
Första redovisningen	20–22

▼M5

Redovisning vid efterföljande balansdagar	23–26
Redovisning av valutakursdifferenser	27–34
Byte av funktionell valuta	35–37
Användning av annan rapporteringsvaluta än den funktionella valutan	38–49
Omräkning till rapporteringsvaluta	38–43
Omräkning av en utlandsverksamhet	44–47
Avyttring av en utlandsverksamhet	48–49
Skatteeffekter av alla valutakursdifferenser	50
Upplysningar	51–57
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58–60
Upphävande av andra uttalanden	61–62

Denna omarbetade standard ersätter IAS 21 (omarbetad 1993), *Effekterna av ändrade valutakurser*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

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 skall redovisas i ett företags finansiella rapporter och hur finansiella rapporter skall räknas om till en rapporteringsvaluta.

2. Huvudfrågorna är vilken valutakurs eller vilka valutakurser som skall användas och hur effekterna av ändrade valutakurser skall redovisas i de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. ***Standarden skall tillämpas vid*** (*)***:***

   (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 tas in i företagets finansiella rapporter genom full konsolidering, tillämpande av klyvningsmetoden eller 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 skall 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 innehåller denna standard upplysningar om vilken information som skall lämnas.

(*) Se även SIC-7, Införande av euro.

▼M5

7. Denna standard är inte tillämplig på hur kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta, eller omräkningen av kassaflöden i en utlandsverksamhet skall redovisas i kassaflödesanalysen (se IAS 7, *Kassaflödesanalys*).

DEFINITIONER

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

Balansdagskurs är avistakursen på balansdagen.

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 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.

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 rapporterade 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).

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.

▼M5

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 sker som en förlängning av det rapporterande företaget, snarare än som en i hög grad självständig verksamhet. 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 del av verksamheten i utlandsverksamheten.

    (c) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens löpande verksamhet direkt påverkar det rapporterande företagets kassaflöden och lätt kan överföras till detsamma.

    (d) huruvida kassaflödet från utlandsverksamhetens löpande verksamhet är tillräckligt 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. Såsom 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 fastställs i enlighet med denna standard (såsom dess moderföretags funktionella valuta).

Nettoinvestering i en 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.

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 skall 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 skall regleras genom leverans av en icke-monetär tillgång.

▼M5

SAMMANFATTNING AV DET TILLVÄGAGÅNGSSÄTT SOM KRÄVS I STANDARDEN

17. Vid upprättandet av finansiella rapporter skall 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 rapporterar effekterna av sådana omräkningar i enlighet med punkterna 20–37 och 50.

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 skall 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 ikläder sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.

21. ***En transaktion i utländsk valuta skall, 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 kraftigt, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

Redovisning vid efterföljande balansdagar

23. ***Varje balansdag skall***

    (a) monetära poster i utländsk valuta räknas om till balansdagskursen,

    (b) icke-monetära poster, som värderas till historiskt 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 historiskt anskaffningsvärde i enlighet

▼M5

med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Oavsett om det fastställda redovisade värdet baseras på historiskt anskaffningsvärde eller verkligt värde, skall 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 skall varulager redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet i enlighet med IAS 2, *Varulager*. På motsvarande sätt skall en tillgång, som i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*, uppvisar 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, skall det redovisade värdet fastställas genom jämförelse av

    (a) anskaffningsvärdet eller det redovisade värdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen den dag då beloppet fastställdes (det vill säga kursen på transaktionsdagen för en post som värderas till historiskt anskaffningsvärde),

    och

    (b) nettoförsäljningsvärdet eller återvinningsvärdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen den dag då värdet fastställdes (exempelvis balansdagskursen på balansdagen).

    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 skulle ha 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 första redovisningstillfället redovisas i eget kapital till den del säkringen är effektiv.

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, skall redovisas i resultaträkningen 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 redovisas direkt mot eget kapital, skall eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas direkt mot eget kapital. Omvänt gäller att om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i resultaträkningen, skall eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i resultaträkningen.***

31. Andra standarder kräver att vissa vinster och förluster redovisas direkt mot eget kapital. Exempelvis krävs enligt IAS 16 att vissa vinster och förluster, som är följden av omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas direkt mot eget kapital. 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 redovisas mot eget kapital.

32. ***Valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post, som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (se punkt 15), skall redovisas i resultaträkningen i det***

▼M5

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), skall sådana valutakursdifferenser vid första redovisningstillfället redovisas som en separat komponent i eget kapital och vid avyttring av nettoinvesteringen redovisas i resultaträkningen 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. På motsvarande sätt, om en sådan post uttrycks i utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Sådana valutakursdifferenser omklassificeras till den separata komponenten i eget kapital i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheten tas in genom full konsolidering, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden). En monetär post, som utgör en del av det rapporterande företagets nettoinvestering i en utlandsverksamhet, kan emellertid uttryckas i en annan valuta än den funktionella valutan för antingen det rapporterande företaget eller utlandsverksamheten. De valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av den monetära posten till det rapporterande företagets och utlandsverksamhetens funktionella valutor skall inte omklassificeras till den separata komponenten i eget kapital i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de kvarstår i resultaträkningen).

34. Om ett företag löpande bokför i en annan valuta än den funktionella valutan, omräknas alla belopp vid 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 historiskt 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, skall 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. Valutakursdifferenser, som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhet, och som tidigare klassificerats som eget kapital i enlighet med punkterna 32 och 39 (c), påverkar inte 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.

▼M5

39. ***Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland skall räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt***

(a) tillgångar och skulder i varje redovisad balansräkning (det vill säga inklusive jämförelsetal) skall räknas om till balansdagskursen per respektive balansdag,

(b) intäkter och kostnader i varje resultaträkning (det vill säga inklusive jämförelsetal) skall räknas om till transaktionsdatumens valutakurser,

och

(c) alla valutakursdifferenser som uppkommer skall redovisas som en separat komponent i eget kapital.

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 kraftigt, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

41. De valutakursdifferenser som punkt 39 (c) hänvisar till är följden av

(a) att intäkts- och kostnadsposter räknas om till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder räknas om till balansdagskurs. Sådana valutakursdifferenser uppkommer för både intäkts- och kostnadsposter som redovisas i resultaträkningen och för sådana poster som redovisas direkt mot eget kapital.

(b) att nettoinvesteringen vid årets början räknas om till en balansdagskurs som skiljer sig från den föregående balansdagskursen.

Dessa valutakursdifferenser redovisas inte i resultaträkningen eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten. När valutakursdifferenserna härrör från en icke helägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, skall de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförbara till minoritetsandelarna, fördelas på och redovisas som en del av minoritetsintresset i koncernbalansräkningen.

42. ***Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland skall 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) skall räknas om till balansdagskursen för den senaste balansräkningen,

men

(b) om beloppen räknas om till valutan i ett land som inte är ett höginflationsland skall jämförelsebeloppen vara de som i de relevanta finansiella rapporterna för föregående år redovisades som belopp för det då innevarande året (det vill säga beloppen skall 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 skall företaget räkna om de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 29,*** **Redovisning i höginflationsländer*****, 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, skall företaget som historiska 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.***

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 tas in i det rapporterande företagets finansiella rapporter genom full konsolidering, genom tillämpning av klyvningsmetoden eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden.

▼M5

45. Införlivandet av en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning i det rapporterande företagets resultat och finansiella ställninge följer det vanliga tillvägagångssättet vid upprättande av koncernredovisning, såsom eliminering av koncerninterna balansposter och koncerninterna transaktioner för ett dotterföretag (se IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, 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. Därför fortsätter det rapporterande företaget att redovisa en sådan valutakursdifferens i resultaträkningen för koncernen, eller, om valutakursdifferenser uppkommit under omständigheter som beskrivs i punkt 32, klassificeras den som eget kapital till dess 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 enligt IAS 27 tillåtet att använda en annan balansdag 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 skall redovisas som tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Således skall de uttryckas i utlandsverksamhetens funktionella valuta och räknas om till balansdagskurs i enlighet med punkterna 39 och 42.***

Avyttring av en utlandsverksamhet

48. ***Vid avyttring av en utlandsverksamhet skall de ackumulerade kursdifferenser som redovisats i den separata komponenten i eget kapital och som är hänförliga till utlandsverksamheten, redovisas i resultaträkningen när vinsten eller förlusten på avyttringen redovisas.***

49. Ett företag kan avyttra en utlandsverksamhet genom försäljning, likvidation, återbetalning av aktiekapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. Erhållen utdelning kan jämställas med avyttring endast om utdelningen innebär en återbetalning av investeringen i utlandsverksamheten, exempelvis om utdelningen betalas från vinst före förvärvet. Vid en delavyttring skall endast den proportionella andelen av den ackumulerade kursdifferensen inräknas i vinsten eller förlusten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en utlandsverksamhet betraktas inte som en delavyttring. Följaktligen föranleder en nedskrivning ej att någon del av de ackumulerade kursdifferenserna skall redovisas i resultaträkningen.

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.***

52. ***Ett företag skall lämna upplysning om***

    (a) storleken på valutakursdifferenser som redovisas i resultaträkningen förutom för sådana differenser som uppkommit till följd av att finansiella instrument värderats till verkligt värde via resultaträkningen i enlighet med IAS 39,

▼M5

och

(b) nettot av de kursdifferenser som redovisats i en separat komponent i eget kapital, och en avstämning mellan beloppet för sådana kursdifferenser vid början och slutet av perioden.

53. *Om rapporteringsvalutan är en annan än den funktionella valutan skall 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 skall 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, skall 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, skall 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. *Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.*

59. *Ett företag skall tillämpa punkt 47 framåtriktat på alla förvärv som sker när den rapporteringsperiod 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, skall 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 skall redovisas i enlighet med kraven i IAS 8*, **Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.**

▼M5

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*.

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 7, *Kassaflödesanalys*, ändras punkterna 25 och 26 till följande ordalydelse:

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 skall omräknas till den växelkurs som råder mellan den funktionella valutan och den utländska valutan vid den tidpunkt kassaflödena uppstår.***

A2. IAS 12, *Inkomstskatter,* ändras enligt nedan:

Punkt 1 i inledningen (nu IN2) ändras till följande ordalydelse:

IN2. …

Det finns också temporära skillnader som inte är avvikelser avseende tidpunkt, exempelvis sådana som uppstår när

(a) ett företags icke-monetära tillgångar och skulder värderas i företagets funktionella valuta men det skattepliktiga resultat (och, följaktligen, det skattemässiga värdet på företagets icke-monetära tillgångar och skulder) fastställs i en annan valuta,

(b) …

Punkterna 41 och 62 ändras till följande ordalydelse:

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 resultaträkningen (se punkt 58).

62. International Financial Reporting Standards (IFRS) kräver eller tillåter att vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

…

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

samt

…

A3. IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*, ändras enligt nedan:

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. ***Standarden skall tillämpas på enskilda finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland.***

Punkt 8 ändras till följande ordalydelse:

8. ***Finansiella rapporter för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland skall, oavsett om rapporterna baseras på historiskt anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1,*** **Utformning av finansiella rapporter*****, och eventuell information avseende tidigare perioder skall också uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42 (b) och 43 i IAS 21,*** **Effekterna av ändrade valutakurser,** ***(enligt omarbetning år 2003) tillämpliga.***

▼**M5**

Punkt 17 ändras till följande ordalydelse:

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.

Punkt 23 stryks.

Punkt 31 ändras till följande ordalydelse:

31. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkterna 27 och 28.

Punkt 34 ändras till följande ordalydelse:

34. Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baserades på historiskt 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, **Effekterna av ändrade valutakurser**, (enligt omarbetning år 2003), tillämpliga.

Punkt 39 ändras till följande ordalydelse:

39. ***Följande upplysningar skall 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 balansdagen gällande värdeenhet,

…

A4. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A5. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A6. I IAS 38, *Immateriella tillgångar*, ändras punkt 107 till följande ordalydelse:

107. ***I de finansiella rapporterna skall följande upplysningar lämnas för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra, förvärvade immateriella tillgångar:***

…

(e) en avstämning mellan det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar

…

(vii) 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

…

A7. I IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, ändras punkt 50 till följande ordalydelse:

50. ***Ett företag skall redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Avstämningen skall innefatta***

…

(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

…

▼**M5**

A8. SIC-7, *Införande av euro*, ändras enligt nedan.

Punkt 4 ändras till följande ordalydelse:

4. Detta innebär att

(a) monetära fordringar och skulder hänförliga till transaktioner i utländsk valuta även fortsättningsvis skall omräknas till den funktionella valutan enligt balansdagskursen. Eventuella kursdifferenser skall redovisas omedelbart i resultaträkningen, med undantag för att ett företag skall fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutarisksäkringar av prognostiserade transaktioner.

(b) ackumulerade valutakursdifferenser som är hänförliga till omräkning av utlandsverksamheters finansiella rapporter även fortsättningsvis skall redovisas direkt mot eget kapital och påverka resultatet först när nettoinvesteringen i utlandsverksamheten avyttras.

…

Stycket om ikraftträdande ändras till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den1 juni 1998. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8.

A9. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras enligt nedan.

I bilaga B har punkterna B1A och B1B lagts till:

B1A 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, skall 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.

B1B 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 skall överensstämma med IAS 22, i enlighet med punkt B1 ovan.

▼**M3**

IFRS 3

Rörelseförvärv

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-13
Identifiering av ett rörelseförvärv	4-9
Rörelseförvärv som inbegriper företag under samma bestämmande inflytande	10-13
Redovisningsmetod	14-15
Tillämpning av förvärvsmetoden	16-65
Identifiering av förvärvare	17-23
Anskaffningsvärde för ett rörelseförvärv	24-35
Justeringar av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv baserat på framtida händelser	32-35

▼M3

Fördelning av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv på förvärvade tillgångar samt på övertagna skulder och eventualförpliktelser	36-60
Den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder	41-44
Den förvärvade enhetens immateriella tillgångar	45-46
Den förvärvade enhetens eventualförpliktelser	47-50
Goodwill	51-55
När det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet	56-57
Rörelseförvärv som genomförs i flera steg	58-60
Provisoriskt fastställande av den första redovisningen	61-65
Justeringar efter att den första redovisningen har slutförts	63-64
Redovisning av uppskjutna skattefordringar efter att den första redovisningen har slutförts	65
Upplysningar	66-77
Övergångsbestämmelser och ikraftträdande	78-85
Tidigare redovisad goodwill	79-80
Tidigare redovisad negativ goodwill	81
Tidigare redovisade immateriella tillgångar	82
Innehav som redovisats enligt kapitalandelsmetoden	83-84
Begränsad retroaktiv tillämpning	85
Upphävande av andra uttalanden	86-87

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur den finansiella rapporteringen utformas när företag genomför ett *rörelseförvärv*. I synnerhet anger den att alla rörelseförvärv skall redovisas genom tillämpning av förvärvsmetoden. Förvärvaren redovisar därför den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och *eventualförpliktelser* till deras *verkliga värden* vid *förvärvstidpunkten*. Dessutom redovisas *goodwill* vilken senare prövas avseende nedskrivningsbehovet snarare än att den är föremål för avskrivning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Förutom vad som anges i punkt 3 skall företag tillämpa denna standard vid redovisning av rörelseförvärv.

3. Denna standard skall inte tillämpas på

   (a) rörelseförvärv i vilka separata företag eller *verksamheter* tillsammans bildar ett *joint venture*.

   (b) rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande.

   (c) *rörelseförvärv* som inbegriper två eller flera *ömsesidiga företag*.

   (d) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter på avtalsmässiga grunder och inte via ägarandelar sammanförs till en *rapporterande enhet* (exempelvis rörelseförvärv i vilka separata företag genom avtal sammanförs till ett företag som är noterat på två börser).

Identifiering av ett rörelseförvärv

4. Ett rörelseförvärv innebär sammanförandet av separata företag eller verksamheter till en rapporterande enhet. I stort sett alla rörelseförvärv får till följd att ett företag, förvärvaren, får *bestämmande inflytande* över en eller flera andra verksamheter, den förvärvade enheten. Om en enhet får bestämmande inflytande över en eller flera andra enheter som inte är rörelser så utgör sammanslagningen av dessa enheter inte ett rörelseförvärv. När ett företag förvärvar en grupp av tillgångar eller nettotillgångar som inte utgör en rörelse skall den fördela kostnaderna för gruppen på de enskilt identifierbara tillgångarna och skulderna i gruppen baserat på deras relativa verkliga värden vid förvärvstidpunkten.

▼M3

5. Rörelseförvärv kan struktureras på olika sätt av legala eller skattemässiga skäl, eller av andra orsaker. Detta kan inbegripa ett företags förvärv av ett annat företags egna kapital, förvärvet av ett annat företags samtliga nettotillgångar, övertagandet av ett annat företags skulder eller förvärvet av vissa nettotillgångar som tillhör ett annat företag och vilka tillsammans utgör en eller flera rörelser. Betalning kan ske genom emission av egetkapitalinstrument, genom överföring av kontanter, andra likvida medel eller andra tillgångar eller genom en kombination av dessa. Transaktionen kan ske mellan aktieägarna i de sammanslagna företagen eller mellan ett företag och aktieägarna i ett annat. Den kan omfatta etablering av ett nytt företag som styr de sammanslagna företagen eller de överförda nettotillgångarna eller så kan transaktionen innefatta en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

6. Ett rörelseförvärv kan leda till en moder-dotter-relation där förvärvaren blir *moderföretag* och den förvärvade enheten blir *dotterföretag* till förvärvaren. I det fallet tillämpar förvärvaren denna standard i sin koncernredovisning. I de finansiella rapporterna redovisar förvärvaren sina andelar i den förvärvade enheten som innehav i ett dotterföretag (se IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*).

7. Ett rörelseförvärv kan innebära förvärv av ett annat företags nettotillgångar, inklusive eventuell goodwill, i stället för förvärv av det andra företagets eget kapital. Ett sådant förvärv resulterar inte i en moder-dotter-relation.

8. Definitionen av rörelseförvärv, och därför även tillämpningsområdet för denna standard, omfattar rörelseförvärv i vilka en part får bestämmande inflytande över en annan part även om tidpunkten för detta (förvärvstidpunkten) inte behöver sammanfalla med tidpunkten eller tidpunkterna för förvärvet av stamaktier (*transaktionsdagen*). Detta kan exempelvis inträffa när ett investeringsobjekt ingår ett avtal med någon eller några av investerarna om aktieåterköp som innebär att det bestämmande inflytandet över investeringsobjektet ändras.

9. Denna standard anger inte hur samägare skall redovisa sina andelar i joint ventures (se IAS 31, *Andelar i joint ventures*).

Rörelseförvärv som inbegriper företag under samma bestämmande inflytande

10. Rörelseförvärv som inbegriper företag och verksamheter under samma bestämmande inflytande är rörelseförvärv där det ytterst är samma part eller parter som har ett bestämmande inflytande över samtliga sammanslagna företag eller verksamheter både före och efter rörelseförvärvet.

11. En grupp enskilda individer skall 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. Av den anledningen faller ett rörelseförvärv utanför tillämpningsområdet för denna standard om samma grupp enskilda individer genom ett avtalsbaserat förhållande har en gemensam yttersta rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för varje sammanslaget företag i syfte att erhålla ekonomiska fördelar och där denna gemensamma yttersta rätt inte är av tillfälligt slag.

12. 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 krav på finansiell redovisning enligt någon standard. Det är därför inte nödvändigt att de företag som berörs av förvärvet ingår i samma koncernredovisning för att det skall anses vara fråga om företag under samma bestämmande inflytande.

13. Storleken på *minoritetsintresset* i vart och ett av företagen ingående i förvärvet, före och efter förvärvet, har ingen betydelse för att avgöra om rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande. I händelse av att ett av de berörda företagen är ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen enligt IAS 27 saknar detta följaktligen betydelse för att avgöra om rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande.

REDOVISNINGSMETOD

14. **Alla rörelseförvärv skall redovisas genom tillämpning av förvärvsmetoden.**

15. Vid tillämpning av förvärvsmetoden ses ett rörelseförvärv ur den synvinkel som gäller för företaget som identifieras som förvärvaren. Förvärvaren förvärvar nettotillgångar och redovisar förvärvade tillgångar samt övertagna skulder och eventualförpliktelser inklusive sådana som tidigare inte redovisats av den förvärvade enheten. Värderingen av förvärvarens

▼M3

tillgångar och skulder påverkas varken av transaktionen eller av förvärvarens eventuella ytterligare tillgångar och skulder som redovisats till följd av transaktionen eftersom de inte är föremål för transaktionen.

TILLÄMPNING AV FÖRVÄRVSMETODEN

16. Tillämpningen av förvärvsmetoden innefattar följande steg

(a) identifiering av förvärvare,

(b) beräkning av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet,

och

(c) fördelning, vid förvärvstidpunkten, av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv på förvärvade tillgångar och övertagna skulder samt eventualförpliktelser.

Identifiering av förvärvare

17. **En förvärvare skall identifieras vid alla rörelseförvärv. Förvärvaren är det företag i förvärvet som erhåller bestämmande inflytande över de andra företagen eller verksamheterna som berörs av förvärvet.**

18. Eftersom förvärvsmetoden ser på ett rörelseförvärv ur förvärvarens synvinkel förutsätter den att en av parterna i transaktionen kan identifieras som förvärvare.

19. Bestämmande inflytande innebär rätten att utforma ett företags eller en verksamhets finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Ett företag förutsätts erhålla bestämmande inflytande över ett annat företag när det förvärvar mer än hälften av det andra företagets röstberättigade andelar såvida det inte kan påvisas att ett sådant ägande inte utgör ett bestämmande inflytande. Även om ett av de sammanslagna företagen inte förvärvar mer än hälften av röstandelarna i ett annat av de sammanslagna företagen kan det ändå ha fått ett bestämmande inflytande över detta företag till följd av förvärvet. Exempel på sådana fall är då det ena företaget erhåller

(a) rätten till över hälften av rösterna i det andra företaget genom avtal med övriga ägare,

eller

(b) rätten att utforma det andra företagets finansiella och operativa strategier genom stadgar eller avtal,

eller

(c) rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan,

eller

(d) rätten till över hälften av rösterna i det andra företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

20. Även om det ibland kan vara svårt att identifiera förvärvaren finns det emellertid vanligtvis faktorer som visar vilket av företagen som har den rollen. Exempel

(a) om det verkliga värdet för ett av de berörda företagen är betydligt större än värdet för det andra företaget som berörs av rörelseförvärvet är det företaget med det större verkliga värdet som är den sannolika förvärvaren,

(b) om rörelseförvärvet skett genom att egetkapitalinstrument som medför rösträtt bytts mot kontanter eller andra tillgångar är det företaget som betalar med kontanter eller andra tillgångar som är den sannolika förvärvaren,

och

(c) om rörelseförvärvet får till följd att företagsledningen i ett av företagen är dominerande då det gäller att utse ledningen i den nya förenade enheten är det företaget med den dominerande ledningen som är den sannolika förvärvaren.

▼M3

21. I ett rörelseförvärv som skett genom byte av ägarandelar är det normalt det företag som emitterar ägarandelarna som är förvärvaren. Alla relevanta fakta och omständigheter måste emellertid beaktas vid fastställandet av vilket av de sammanslagna företagen som har rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för det andra företagets (eller de andra företagens) ekonomiska verksamhet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Vid vissa rörelseförvärv, vanligtvis benämnda som omvända förvärv, är förvärvaren det företag vars ägarandelar har förvärvats medan den förvärvade enheten är det emitterande företaget. Så är exempelvis fallet när ett privatägt företag gör ett upplägg som går ut på att det skall ”förvärvas” av ett mindre börsnoterat företag i syfte att uppnå en börsnotering. Även om det börsnoterade företaget som emitterar aktierna rent juridiskt betraktas som moderföretag och det privatägda företaget betraktas som dotterföretag, är det dotterföretaget som är förvärvaren om det har rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för moderföretaget i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Visserligen är det vanligtvis det större företaget som är förvärvaren men fakta och omständigheter vid ett rörelseförvärv kan ibland visa på att det är det mindre företaget som förvärvar det större. Vägledning om hur omvända förvärv redovisas finns i punkterna B1-B15 i bilaga B.

22. När ett nytt företag bildas för att emittera egetkapitalinstrument i syfte att få till stånd ett rörelseförvärv identifieras, med utgångspunkt från kända omständigheter, ett av företagen som fanns före förvärvet som förvärvaren.

23. På motsvarande sätt gäller att när ett rörelseförvärv inbegriper fler än två företag identifieras, med utgångspunkt från kända omständigheter, ett av de företag som fanns före förvärvet som förvärvaren. Fastställandet av förvärvaren i sådana fall skall ske med beaktande av bland annat vilket av företagen som initierade förvärvet och om ett av företagens tillgångar eller intäkter är betydligt större än de övrigas.

Anskaffningsvärde för ett rörelseförvärv

24. **Vid ett rörelseförvärv beräknar förvärvaren anskaffningsvärdet som summan av**

(a) de, vid transaktionsdagen, verkliga värdena för erlagda tillgångar, uppkomna eller övertagna skulder samt för de egetkapitalinstrument som förvärvaren emitterat i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten, och

(b) alla kostnader som är direkt hänförliga till rörelseförvärvet.

25. Förvärvstidpunkten är den tidpunkt vid vilken förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. Om detta erhålls genom en enstaka transaktion sammanfaller transaktionsdagen med förvärvstidpunkten. Ett rörelseförvärv kan emellertid omfatta flera transaktioner, exempelvis när det genomförs i steg med successiva aktieförvärv. När så är fallet

(a) blir anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet summan av kostnaderna för de enskilda transaktionerna,

och

(b) blir transaktionsdagen den tidpunkt då respektive transaktion genomförs (det vill säga tidpunkten då varje enskild investering redovisas i förvärvarens finansiella rapporter), medan förvärvstidpunkten blir den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten.

26. Tillgångar som erlagts och skulder som förvärvaren ådragit sig eller övertagit i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten skall enligt kraven i punkt 24 värderas till sina verkliga värden per transaktionsdagen. Om regleringen av någon eller samtliga delar av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv skjuts upp, fastställs därför det verkliga värdet för den uppskjutna delen genom diskontering av skulden till nuvärdet vid transaktionsdagen, med beaktande av eventuell överkurs eller underkurs som troligen kommer att föreligga vid regleringen.

27. Börskursen på ett noterat egetkapitalinstrument per transaktionsdagen är det bästa uttrycket för instrumentets verkliga värde och skall användas utom i sällsynta undantagsfall. Andra faktorer och värderingsmetoder skall bara beaktas i de sällsynta fall när förvärvaren kan visa att börskursen på transaktionsdagen är ett otillförlitligt mått på det verkliga värdet och att de andra faktorerna och värderingsmetoderna ger ett mer tillförlitligt mått på egetkapitalinstrumentens verkliga värde. Börskursen per transaktionsdagen är otillförlitlig endast om den påverkats av begränsad handel. Om börskursen per transaktionsdagen är otillförlitlig eller om börskurs saknas för de egetkapitalinstrument som emitteras av förvärvaren, kan det verkliga värdet på

▼M3

dessa instrument exempelvis uppskattas till det mest tillförlitliga värdet av antingen värdet på emissionens procentuella andel av förvärvarens verkliga värde eller till värdet på förvärvad andel av verkligt värde på den förvärvade enheten. Det verkliga värdet per transaktionsdagen av de monetära tillgångar som erlagts till innehavare av aktier i den förvärvade enheten, som ett alternativ till egetkapitalinstrument, kan också utgöra ett mått på det totala verkliga värdet som förvärvaren erlagt i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. I alla händelser skall alla faktorer i förvärvet, inklusive väsentliga faktorer som påverkar förhandlingarna, beaktas. Ytterligare vägledning om fastställande av verkligt värde på egetkapitalinstrument återfinns i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

28. I anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv innefattas skulder som förvärvaren ådrar sig eller övertar i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. Framtida förluster eller andra förväntade kostnader till följd av förvärvet är inte skulder som förvärvaren ådrar sig eller övertar i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten och innefattas således inte i anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet.

29. Anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv innefattar alla kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, exempelvis arvoden till revisorer, juridiska rådgivare, värderingsmän och andra konsulter som anlitats för att genomföra förvärvet. Allmänna administrationsutgifter, såsom utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, och andra utgifter vilka inte är direkt hänförliga till det specifika förvärvet inkluderas inte i anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet. Sådana utgifter kostnadsförs i stället när de uppkommer.

30. Uppläggs- och emissionskostnader för finansiella skulder utgör en integrerad del av emissionen av skuldebrev, även när dessa är emitterade i syfte att genomföra ett rörelseförvärv, och är inte kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet. Sådana kostnader skall därför inte innefattas i anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv. I enlighet med IAS 39 skall de innefattas i den första värderingen av skulden.

31. På motsvarande sätt utgör utgiften för emissionen av egetkapitalinstrument en integrerad del av emissionen av egetkapitalinstrument, även när egetkapitalinstrumenten emitteras i syfte att genomföra ett rörelseförvärv och är inte utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet. Sådana utgifter skall därför inte innefattas i anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv. Enligt IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, medför sådana kostnader att behållningen från apportemissionen minskar.

Justeringar av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv baserat på framtida händelser

32. **När ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en möjlighet att justera anskaffningsvärdet baserat på framtida händelser, skall förvärvaren innefatta detta justeringsbelopp i anskaffningsvärdet per förvärvstidpunkten, om justeringen är *sannolik* och kan värderas på ett tillförlitligt sätt.**

33. Ett avtal om ett rörelseförvärv kan tillåta justeringar av anskaffningsvärdet för förvärvet baserat på en eller flera framtida händelser. Justeringen kan exempelvis vara beroende av att en viss vinstnivå skall upprätthållas eller uppnås under kommande perioder eller av att marknadskursen för de emitterade instrumenten upprätthålls. Vid tidpunkten för den första redovisningen av förvärvet är det vanligen möjligt att uppskatta beloppet för eventuella sådana justeringar, utan att informationens tillförlitlighet påverkas negativt, även om viss osäkerhet kan råda. Om de framtida händelserna inte inträffar, eller om uppskattningarna behöver revideras, ändras anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet i enlighet med detta.

34. Om ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en sådan möjlighet att justera anskaffningsvärdet för förvärvet görs emellertid ingen ändring av anskaffningsvärdet vid första redovisningen av förvärvet om justeringen antingen inte är sannolik eller inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Om denna justering senare blir sannolik och kan värderas på ett tillförlitligt sätt skall denna ytterligare ersättning behandlas som en justering av anskaffningsvärdet.

35. Under vissa omständigheter kan förvärvaren behöva göra en efterföljande betalning till säljaren som ersättning för en värdeminskning på de erlagda tillgångarna, emitterade egetkapitalinstrumenten eller uppkomna eller övertagna skulderna som ingår i förvärvarens åtaganden i utbyte mot det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. Detta är fallet när förvärvaren exempelvis har garanterat marknadskursen på de egetkapitalinstrument eller skuldebrev som är emitterade som del av anskaffningsvärdet

▼M3

för rörelseförvärvet och måste emittera ytterligare egetkapitalinstrument eller skuldebrev för att återställa det ursprungligen fastställda anskaffningsvärdet. I sådana fall redovisas ingen ökning av anskaffningsvärdet för förvärvet. När det gäller egetkapitalinstrument kvittas det verkliga värdet av tillkommande betalningar mot en motsvarande minskning av värdet på de instrument som ursprungligen emitterades. När det gäller skuldebrev betraktas tillkommande betalningar som en minskning av överkurs eller en ökning av underkurs på den ursprungliga emissionen.

Fördelning av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv på förvärvade tillgångar samt på övertagna skulder och eventualförpliktelser

36. **Det förvärvande företaget skall vid förvärvstidpunkten fördela anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv genom att redovisa de av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som uppfyller villkoren för redovisning enligt punkt 37 till det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten, förutom vad gäller anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som avsedda för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* vilka ska redovisas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Varje skillnad mellan anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet och det verkliga värdet (netto) på den förvärvade andelen av de identifierbara tillgångarna, skulderna och de redovisade eventualförpliktelserna, skall redovisas i enlighet med punkterna 51-57.**

37. **Den förvärvade enhetens tillgångar, skulder och eventualförpliktelser vid förvärvstidpunkten skall redovisas separat av förvärvaren vid den tidpunkten endast om de uppfyller följande krav**

    (a) när det gäller en tillgång som inte är en *immateriell tillgång* – det är sannolikt att varje hänförlig framtida ekonomisk fördel kommer att tillföras förvärvaren och värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt,

    (b) när det gäller en skuld som inte är en eventualförpliktelse – det är sannolikt att ett utflöde av resurser som innebär ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen och värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt,

    (c) när det gäller en immateriell tillgång eller en eventualförpliktelse – dess värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

38. Förärvarens resultaträkning skall innefatta den förvärvade enhetens resultat efter förvärvstidpunkten genom att innefatta den förvärvade enhetens intäkter och kostnader baserat på förvärvarens anskaffningsvärde för rörelseförvärvet. Följaktligen skall exempelvis avskrivningar, hänförliga till den förvärvade enhetens avskrivningsbara tillgångar, som efter förvärvstidpunkten inkluderas i förvärvarens resultaträkning, baseras på de vid förvärvstidpunkten verkliga värdena på dessa avskrivningsbara tillgångar, det vill säga förvärvarens anskaffningsvärde för dessa.

39. Tillämpningen av förvärvsmetoden börjar vid förvärvstidpunkten som är den tidpunkt vid vilken förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten. Eftersom det bestämmande inflytandet innebär rätten att utforma ett företags eller verksamhets finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar, behöver inte en transaktion vara avslutad eller lagligt fastställd innan förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet. Alla relevanta fakta och omständigheter i samband med ett rörelseförvärv skall beaktas vid bedömningen av när förvärvaren har erhållit det bestämmande inflytandet.

40. Eftersom förvärvaren redovisar de av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som uppfyller kriterierna för redovisning enligt punkt 37 till deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten, skall alla minoritetsintressen i den förvärvade enheten anges till ett värde motsvarande minoritetsandelen av de verkliga värdena (netto) på dessa poster. Punkterna B16 och B17 i bilaga B innehåller vägledning om hur det verkliga värdet på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser fastställs vid fördelning av anskaffningsvärdet i ett rörelseförvärv.

▼M3

Den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar och skulder

41. I enlighet med punkt 36 redovisar förvärvaren separat, som en del av fördelningen av anskaffningsvärdet förvärvet, endast de av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som förelåg vid förvärvstidpunkten och som uppfyller kriterierna för redovisning enligt punkt 37. Därför

    (a) skall förvärvaren redovisa skulder för upphörande av eller minskning av den förvärvade enhetens verksamhet som en del av fördelningen av anskaffningsvärdet för förvärvet endast om den förvärvade enheten vid förvärvstidpunkten har en befintlig skuld för omstrukturering som redovisas i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*,

    och

    (b) skall förvärvaren, vid fördelningen av anskaffningsvärdet för förvärvet, inte redovisa skulder för framtida förluster eller kostnader som förväntas uppkomma till följd av rörelseförvärvet.

42. En betalning som ett företag enligt avtal är förpliktigad att göra exempelvis till sina anställda eller leverantörer i händelse av att det förvärvas är en befintlig förpliktelse som betraktas som en eventualförpliktelse till dess det blir sannolikt att rörelseförvärvet kommer att genomföras. Företaget redovisar den avtalsenliga förpliktelsen som en skuld i enlighet med IAS 37 när det blir sannolikt att rörelseförvärvet kommer att genomföras och när skulden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Därför redovisar förvärvaren den skuld som den förvärvade enheten har som en del vid fördelning av anskaffningsvärdet för förvärvet när detta genomförs.

43. En förvärvad enhets omstruktureringsplan vars genomförande är förenat med villkoret att den förvärvas innebär emellertid inte, omedelbart innan rörelseförvärvet, att den förvärvade enheten har en befintlig förpliktelse. Det är inte heller en eventualförpliktelse omedelbart innan rörelseförvärvet eftersom det inte är en sannolik förpliktelse som härrör från en inträffad händelse och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte ligger helt inom den förvärvade enhetens kontroll, inträffar eller uteblir. Därför skall förvärvaren inte redovisa skulden för en sådan omstruktureringsplan som en del vid fördelningen av anskaffningsvärdet.

44. De identifierbara tillgångar och skulder som redovisas i enlighet med punkt 36 innefattar den förvärvade enhetens samtliga tillgångar och skulder som förvärvaren förvärvar eller påtar sig, inklusive samtliga finansiella tillgångar och finansiella skulder. Även tillgångar och skulder som tidigare inte redovisats i den förvärvade enhetens finansiella rapporter, exempelvis för att de innan förvärvet inte uppfyllde kriterierna för redovisning, skall innefattas. Således uppfyller exempelvis en skatteförmån, som uppkommit till följd av förluster som den förvärvade enheten inte redovisat innan rörelseförvärvet, redovisningskraven för en identifierbar tillgång i enlighet med punkt 36 om det är sannolikt att förvärvaren i framtiden kommer att ha ett skattepliktigt överskott som den ej redovisade skatteförmånen kan ställas mot.

Den förvärvade enhetens immateriella tillgångar

45. Enligt punkt 37 skall förvärvaren separat redovisa en immateriell tillgång i den förvärvade enheten per förvärvstidpunkten endast om denna motsvarar definitionen av en immateriell tillgång i IAS 38, *Immateriella tillgångar,* och dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. 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 och dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. IAS 38 innehåller vägledning om hur ett företag fastställer huruvida det verkliga värdet på en immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller inte.

46. En icke-monetär tillgång utan fysisk form måste vara identifierbar för att motsvara definitionen av en immateriell tillgång. Enligt IAS 38 uppfyller en tillgång kriteriet på identifierbarhet i definitionen på en immateriell tillgång endast när den

    (a) är avskiljbar, det vill säga när den går att avskilja från företaget och kan säljas, överlåtas, licensieras, hyras ut eller bytas, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, hänförlig tillgång eller hänförlig skuld,

    eller

▼M3

(b) uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Den förvärvade enhetens eventualförpliktelser

47. I punkt 37 anges att förvärvaren separat redovisar en eventualförpliktelse i den förvärvade enheten som en del vid fördelningen av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv, endast om dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

(a) påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller som redovisas i enlighet med punkt 56,

och

(b) lämnas upplysningar om eventualförpliktelsen av förvärvaren enligt kraven i IAS 37.

Punkt B16 (l) i bilaga B innehåller vägledning om hur det verkliga värdet på en eventualförpliktelse fastställs.

48. **Efter det första redovisningstillfället skall förvärvaren värdera eventualförpliktelser som redovisas separat i enlighet med punkt 36 till det högre av**

(a) det belopp som skulle redovisas i enlighet med IAS 37,

och

(b) det belopp som redovisades vid första redovisningstillfället efter, i tillämpliga fall, avdrag för ackumulerade avskrivningar som redovisats i enlighet med IAS 18, *Intäkter*.

49. Kravet i punkt 48 tillämpas inte på avtal som redovisas i enlighet med IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*. Emellertid gäller att lånelöften som är undantagna från tillämpningsområdet för IAS 39 och som inte innebär ett löfte om att erbjuda lån till en ränta som understiger marknadsräntorna skall redovisas som eventualförpliktelser i den förvärvade enheten om det vid förvärvstidpunkten inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas vid regleringen eller om förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet. Sådana lånelöften redovisas separat, i enlighet med punkt 37, som en del av fördelningen av anskaffningsvärdet för förvärvet, endast om deras verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

50. Eventualförpliktelser som redovisas separat vid fördelningen av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv är undantagna från tillämpningsområdet för IAS 37. Förvärvaren skall emellertid för dessa eventualförpliktelser lämna den information som IAS 37 kräver för varje slag av avsättning.

Goodwill

51. **Vid förvärvstidpunkten skall förvärvaren**

(a) redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång,

och

(b) värdera denna goodwill till dess anskaffningsvärde, som motsvarar den del av anskaffningsvärdet som överstiger det verkliga värdet netto för den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som redovisats i enlighet med punkt 36.

52. Goodwill som förvärvas i ett rörelseförvärv kan ses som en betalning för framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och inte heller att redovisa separat.

53. I den mån den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser inte uppfyller villkoren enligt punkt 37 för separat redovisning vid förvärvstidpunkten, har detta inverkan på det belopp som redovisas som goodwill (eller som redovisas i enlighet med punkt 56). Detta beror på att goodwill beräknas som återstoden av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet efter att den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser redovisats.

54. **Efter det första redovisningstillfället skall förvärvaren värdera den goodwill som uppkommer vid ett rörelseförvärv till anskaffningsvärde efter avdrag för eventuella ackumulerade nedskrivningar.**

▼M3

55. Den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv skall inte skrivas av. Förvärvaren skall i stället minst en gång per år pröva om ett nedskrivningsbehov föreligger. Prövningen görs oftare om händelser eller omständigheter tyder på att ett nedskrivningsbehov kan föreligga, i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

När det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet

56. **Om det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som redovisats i enlighet med punkt 36, överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet skall förvärvaren**

(a) göra en ny identifiering och värdering av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser samt av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet,

och

(b) omedelbart i resultaträkningen redovisa eventuellt överskott som återstår efter ombedömningen.

57. En vinst som redovisas enligt punkt 56 kan uppkomma av en eller flera av följande orsaker

(a) fel vid värderingen av det verkliga värdet på antingen anskaffningsvärdet för förvärvet eller på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser. Möjliga framtida kostnader hänförliga till den förvärvade enheten som inte är korrekt återspeglade i det verkliga värdet för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser, är en potentiell anledning till sådana fel.

(b) ett krav i en redovisningsstandard på att värdera förvärvade identifierbara nettotillgångar till ett belopp som inte motsvarar det verkliga värdet, men som behandlas som om det är verkligt värde vid fördelningen av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet. Vägledningen i bilaga B om fastställandet av de verkliga värdena för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar kräver exempelvis att det belopp som är hänförligt till skattefordringar och skatteskulder inte skall vara diskonterat.

(c) ett förvärv till lågt pris.

Rörelseförvärv som genomförs i flera steg

58. Ett rörelseförvärv kan omfatta flera transaktioner, exempelvis när det genomförs i steg med successiva aktieförvärv. När så är fallet skall varje transaktion behandlas separat av förvärvaren, som använder transaktionskostnaden och informationen om verkligt värde vid tidpunkten för varje transaktion för att fastställa storleken på eventuell goodwill som är hänförlig till transaktionen i fråga. Detta resulterar i en stegvis jämförelse mellan anskaffningsvärdet för de enskilda investeringarna och förvärvarens andel av de verkliga värdena på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser vid varje enskilt steg.

59. När ett rörelseförvärv inbegriper flera transaktioner, kan det verkliga värdet på den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser vara olika vid tidpunkten för varje enskild transaktion. Eftersom

(a) den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser uppskattas till sina verkliga värden vid tidpunkten för varje enskild transaktion för att fastställa storleken på eventuell goodwill för varje enskild transaktion,

och

(b) den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser sedan måste redovisas av förvärvaren till sina verkliga värden vid förvärvstidpunkten,

alla justeringar till dessa verkliga värden är, om justeringarna är hänförliga till förvärvarens tidigare innehav, en omvärdering och skall redovisas som en sådan. Eftersom denna omvärdering uppkommer i samband med att förvärvaren redovisar den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser för första gången, betyder det emellertid inte att förvärvaren har valt att som redovisningsprincip att omvärdera

▼M3

dessa poster efter det första redovisningstillfället i enlighet med, exempelvis, IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*.

60. Innan en transaktion räknas som ett rörelseförvärv kan den räknas som ett innehav i ett intresseföretag och redovisas enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28, *Innehav i intresseföretag*. Om så är fallet har de verkliga värdena på investeringsobjektets identifierbara nettotillgångar vid tidpunkten för varje tidigare transaktion redan fastställts genom tillämpning av kapitalandelsmetoden på den investeringen.

Provisoriskt fastställande av den första redovisningen

61. Den första redovisningen av ett rörelseförvärv omfattar identifiering och fastställande av de verkliga värden som skall tilldelas den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser samt fastställande av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet.

62. Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv endast kan fastställas provisoriskt vid slutet av den perioden under vilken förvärvet genomförs, på grund av att antingen de verkliga värdena som skall tilldelas den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser eller anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet endast kan fastställas provisoriskt, skall förvärvaren redovisa förvärvet genom att använda dessa provisoriska värden. Förvärvaren skall redovisa alla justeringar av dessa provisoriska värden genom att slutföra den första redovisningen

(a) inom tolv månader efter förvärvstidpunkten,

och

(b) från och med förvärvstidpunkten. Därför

(i) skall det redovisade värdet på en identifierbar tillgång, skuld eller eventualförpliktelse som redovisas eller justeras till följd av att den första redovisningen har slutförts, beräknas som om dess verkliga värde vid förvärvstidpunkten hade redovisats från och med den tidpunkten.

(ii) skall goodwill eller eventuell vinst som redovisas i enlighet med punkt 56, justeras från och med förvärvstidpunkten med ett belopp som motsvarar justeringen till det verkliga värdet, vid förvärvstidpunkten, för den identifierbara tillgång, skuld eller eventualförpliktelse som redovisas eller justerats.

(iii) skall den jämförande information som lämnas för perioderna innan den första redovisningen av förvärvet är slutförd, redovisas som om den första redovisningen hade slutförts från och med förvärvstidpunkten. Detta inbegriper eventuella ytterligare avskrivningar eller eventuell annan resultateffekt som redovisas till följd av att den första redovisningen har slutförts.

Justeringar efter att den första redovisningen har slutförts

63. Förutom enligt vad som anges i punkt 33, 34 och 65, skall justeringar av den första redovisningen av ett rörelseförvärv som sker efter att den första redovisningen har slutförts, redovisas endast för att rätta ett fel i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Justeringar av den första redovisningen av ett rörelseförvärv efter att denna redovisning har slutförts, skall inte redovisas för effekter av ändrade uppskattningar och bedömningar. I enlighet med IAS 8 skall effekten av ändrade uppskattningar och bedömningar redovisas i aktuella och framtida perioder.

64. IAS 8 innehåller krav på ett företag att redovisa rättelser av fel retroaktivt och att upprätta de finansiella rapporterna som om felet aldrig inträffat genom att räkna om den jämförande informationen för den eller de tidigare perioder då felet inträffade. Därför skall det redovisade värdet på en förvärvad enhets identifierbara tillgång, skuld eller eventualförpliktelse som redovisas eller justeras som följd av en rättelse av ett fel, beräknas som om dess verkliga värde eller justerade verkliga värde vid förvärvstidpunkten hade redovisats från och med den tidpunkten. Goodwill eller eventuell vinst som redovisats i en tidigare period i enlighet med punkt 56, skall justeras retroaktivt med ett belopp som motsvarar det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten (eller som motsvarar justeringen av det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten) på den identifierbara tillgång, skuld eller eventualförpliktelse som redovisas (eller justeras).

▼M3

Redovisning av uppskjutna skattefordringar efter att den första redovisningen har slutförts

65. Om potentiella överskott avseende den förvärvade enhetens förlustutjämning framåt, eller andra uppskjutna skattefordringar, inte uppfyller kriterierna i punkt 37 på separat redovisning vid tidpunkten för den första redovisningen av ett rörelseförvärv, men senare gör det, skall förvärvaren redovisa dessa överskott som intäkt i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*. Dessutom skall förvärvaren

(a) minska det redovisade beloppet för goodwill till det belopp som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats som en identifierbar tillgång från förvärvstidpunkten,

och

(b) redovisa minskningen av det redovisade värdet på goodwill som en kostnad.

Denna metod skall emellertid varken leda till att ett överskott skapas enligt beskrivningen i punkt 56, eller att en eventuell vinst som tidigare redovisats i enlighet med punkt 56, stiger.

UPPLYSNINGAR

66. **En förvärvare skall lämna upplysningar som hjälper användarna av dess finansiell rapporter att bedöma karaktären och den finansiella effekten av rörelseförvärv som skett**

(a) under perioden,

(b) efter balansdagen men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande.

67. Vid tillämpning av principen i punkt 66 (a) skall förvärvaren för varje enskilt rörelseförvärv som skett under perioden, lämna följande upplysningar

(a) namn på och beskrivning av de företag eller verksamheter som ingår i rörelseförvärvet.

(b) förvärvstidpunkten.

(c) den procentuella andelen av förvärvade egetkapitalinstrument som medför rösträtt.

(d) anskaffningsvärdet för förvärvet och en beskrivning av vad som ingår i det, inklusive eventuella kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet. Vid emission av egetkapitalinstrument, eller när egetkapitalinstrument kan emitteras, som en del av anskaffningsvärdet, skall följande upplysningar lämnas

(i) antalet egetkapitalinstrument som emitteras eller kan emitteras,

och

(ii) det verkliga värdet på dessa instrument och grunden för beräkningen av detta verkliga värde. Om börskurs för instrumenten saknas per transaktionsdagen skall upplysningar lämnas om de väsentliga antaganden som använts vid beräkningen av det verkliga värdet. När det finns en börskurs på transaktionsdagen men denna inte använts som grund för beräkningen av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet, skall företaget lämna upplysning om detta tillsammans med orsaken till varför börskursen inte använts och vilken metod och väsentliga antaganden som använts vid bedömningen av egetkapitalinstrumentens värde samt summan av skillnaden mellan egetkapitalinstrumentens värde och deras börskurs.

(e) uppgifter om eventuell verksamhet som företaget har beslutat avyttra till följd av förvärvet.

(f) de belopp som redovisats vid förvärvstidpunkten för varje slag av den förvärvade enhetens tillgångar, skulder eller eventualförpliktelser samt, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart, de, för vart och ett av dessa slag, redovisade värdena som fastställts i enlighet med IFRS, omedelbart innan förvärvet. Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar skall detta anges tillsammans med en förklaring till varför så är fallet.

(g) storleken på varje överskott som redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 56 och under vilken rubrik i resultaträkningen som detta överskott redovisas.

▼M3

(h) en beskrivning av de faktorer som bidragit till en kostnad som resulterar i redovisad goodwill – en beskrivning av varje enskild immateriell tillgång som inte redovisats skilt från goodwill och en förklaring till varför den immateriella tillgångens verkliga värde inte kunde beräknas på ett tillförlitligt sätt – eller en beskrivning av karaktären på ett eventuellt överskott som redovisas i resultaträkningen i enlighet med punkt 56.

(i) summan av den förvärvade enhetens resultat efter förvärvstidpunkten som är innefattat i förvärvarens resultat för perioden, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar. Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar skall detta anges tillsammans med en förklaring till varför så är fallet.

68. De upplysningar som skall lämnas enligt punkt 67 skall, för de rörelseförvärv som skett under rapportperioden och som individuellt sett är oväsentliga, lämnas i aggregerad form.

69. Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv som skett under perioden endast fastställdes provisoriskt enligt beskrivningen i punkt 62, skall även upplysning om detta lämnas tillsammans med en förklaring till varför så är fallet.

70. Vid tillämpning av principen i punkt 66 (a) skall förvärvaren lämna följande upplysningar, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar

(a) den förenade enhetens intäkt under perioden som om förvärvstidpunkten för alla rörelseförvärv som skett under perioden hade varit början av denna period.

(b) den förenade enhetens resultat för perioden som om förvärvstidpunkten för alla rörelseförvärv som skett under perioden hade varit början på denna period.

Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar skall detta anges tillsammans med en förklaring till varför så är fallet.

71. Vid tillämpning av principen i punkt 66 (b), skall förvärvaren lämna upplysningar enligt upplysningskraven i punkt 67, för varje enskilt rörelseförvärv som skett efter balansdagen men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar. Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna någon av dessa upplysningar skall detta anges tillsammans med en förklaring till varför så är fallet.

72. **En förvärvare skall lämna upplysningar som hjälper användare av företagets finansiella rapporter att bedöma de finansiella effekterna av vinster, förluster, rättelser av fel samt andra justeringar som redovisas under den aktuella perioden och som är hänförliga till rörelseförvärv som skett under den aktuella perioden eller under tidigare perioder.**

73. Vid tillämpning av principen i punkt 72 skall förvärvaren lämna följande upplysningar

(a) beloppet för och en förklaring till en eventuell vinst eller förlust som redovisas i den aktuella perioden som

(i) är hänförlig till förvärvade identifierbara tillgångar, skulder eller eventualförpliktelser som övertagits i ett rörelseförvärv som genomförts under den aktuella perioden eller tidigare perioder,

och

(ii) har en sådan storlek, karaktär eller omfattning att upplysningar om den har betydelse för förståelsen av den förenade enhetens finansiella resultat.

(b) om den första redovisningen av ett rörelseförvärv som skedde under närmast föregående period endast fastställdes provisoriskt vid periodens slut – beloppen för och förklaringar till justeringarna av de provisoriska värdena som redovisats under den aktuella perioden.

(c) upplysningar om rättelser av fel, enligt upplysningskraven i IAS 8, hänförliga till någon av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder eller eventualförpliktelser, eller ändringar av de värden som angetts för dessa poster och som förvärvaren redovisar under den aktuella perioden i enlighet med punkterna 63 och 64.

74. **Företag skall lämna upplysningar som hjälper användarna av dess finansiella rapporter att bedöma ändringar i det redovisade värdet för goodwill under perioden.**

▼M3

75. Vid tillämpning av principen i punkt 74 skall ett företag redovisa en avstämning mellan redovisade värden vid periodens början och slut avseende goodwill och i denna avstämning separat redovisa

(a) bruttovärde och ackumulerade nedskrivningar vid periodens början,

(b) goodwill som tillkommit under perioden, utom sådan goodwill som ingår i en avyttringsgrupp som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5,

(c) justeringar till följd av senare redovisning av uppskjutna skattefordringar under perioden i enlighet med punkt 65,

(d) goodwill som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och goodwill som under perioden tagits bort från balansräkningen utan att dessförinnan ha ingått i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning,

(e) nedskrivningar som redovisas under perioden i enlighet med IAS 36,

(f) nettot av uppkomna valutakursdifferenser under perioden i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser,*

(g) varje annan justering av redovisat värde under perioden,

och

(h) bruttovärde och ackumulerade nedskrivningar vid periodens slut,

76. Företag skall lämna upplysning om återvinningsvärdet för och nedskrivningarna av goodwill i enlighet med IAS 36 utöver de upplysningar som skall lämnas enligt upplysningskraven i punkt 75 (e).

77. Om det visar sig att den information som skall lämnas enligt kraven i denna standard inte motsvarar de syften som återfinns i punkt 66, 72 och 74, skall företaget lämna den ytterligare information som krävs för att motsvara dessa syften.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

78. Med undantag för vad som anges i punkt 85, skall denna standard tillämpas vid redovisning av rörelseförvärv med *avtalsdatumet*31 mars 2004 eller senare. Denna standard skall även tillämpas vid redovisning av

(a) goodwill som uppkommit i samband med ett rörelseförvärv med avtalsdatumet 31 mars 2004 eller senare,

eller

(b) varje, över anskaffningsvärdet, överskjutande del av förvärvarens andel av det verkliga värdet netto för den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser för ett rörelseförvärv med avtalsdatumet 31 mars 2004 eller senare.

Tidigare redovisad goodwill

79. Ett företag skall tillämpa denna standard framåtriktat från och med början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare, för goodwill som uppkommit i samband med ett rörelseförvärv med ett avtalsdatum tidigare än den 31 mars 2004, och för goodwill härrörande från en andel i ett gemensamt styrt företag som erhållits före den 31 mars 2004 och som redovisas genom tillämpning av klyvningsmetoden. Ett företag skall därför

(a) från och med början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare upphöra med att skriva av sådan goodwill,

(b) vid början det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare eliminera det redovisade värdet på hänförlig ackumulerad avskrivning genom en motsvarande minskning av goodwill,

och

(c) från och med början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare pröva om det föreligger ett nedskrivningsbehov för goodwill i enlighet med IAS 36 (enligt omarbetning 2004).

80. Om ett företag tidigare redovisat goodwill som en avdragspost från eget kapital, skall det inte redovisa denna goodwill i resultaträkningen om det säljer den verksamhet, eller delar av den verksamhet, som denna goodwill är hänförlig till eller när en kassagenererande enhet som denna goodwill är hänförlig till minskar i värde.

▼M3

Tidigare redovisad negativ goodwill

81. Det redovisade värdet för negativ goodwill vid början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare, som är hänförlig till antingen

(a) ett rörelseförvärv för vilket avtalsdatumet ligger före den 31 mars 2004

eller

(b) en andel i ett gemensamt styrt företag som erhållits före den 31 mars 2004 och som redovisats genom tillämpning av klyvningsmetoden

skall tas bort från balansräkningen vid periodens början och samtidigt skall en motsvarande justering av ingående balans för balanserade vinstmedel göras.

Tidigare redovisade immateriella tillgångar

82. Det redovisade värdet för en post som klassificeras som en immateriell tillgång som antingen

(a) förvärvades i ett rörelseförvärv för vilket avtalsdatumet var före den 31 mars 2004

eller

(b) är hänförlig till en andel i ett gemensamt styrt företag som erhållits före den 31 mars 2004 och som redovisas genom tillämpning av klyvningsmetoden

skall omklassificeras till goodwill i början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare, om denna immateriella tillgång vid denna tidpunkt inte uppfyller kriteriet på identifierbarhet i IAS 38 (enligt omarbetning 2004).

Innehav som redovisats enligt kapitalandelsmetoden

83. För innehav som redovisas genom tillämpning av kapitalandelsmetoden och som förvärvades den 31 mars 2004 eller senare, skall ett företag tillämpa denna standard vid redovisning av

(a) eventuell förvärvad goodwill som innefattas i innehavets redovisade värde. Därför skall en avskrivning på denna identifierade goodwill inte innefattas vid fastställandet av företagets andel av investeringsobjektets resultat.

(b) eventuellt överskott, över anskaffningsvärdet för innehavet, som ingår i innehavets redovisade värde för den förvärvade andelen av det verkliga värdet netto på investeringsobjektets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser. Därför skall ett företag innefatta denna överskjutande del som intäkt vid fastställandet av företagets andel av investeringsobjektets resultat för den period under vilken andelen förvärvades.

84. För innehav som redovisas genom tillämpning av kapitalandelsmetoden och som förvärvats före 31 mars 2004

(a) skall ett företag tillämpa denna standard framåtriktat, från och med början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare, på all förvärvad goodwill som innefattas i innehavets redovisade värde. Därför skall ett företag från och med det datumet upphöra med att innefatta avskrivningen av denna goodwill vid fastställandet av företagets andel av investeringsobjektets resultat.

(b) skall ett företag från balansräkningen ta bort all negativ goodwill som innefattas i innehavets redovisade värde i början av det första räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare, och samtidigt göra en motsvarande justering av ingående balans för balanserade vinstmedel.

Begränsad retroaktiv tillämpning

85. Det är tillåtet för företag att tillämpa kraven i denna standard på goodwill som föreligger på eller förvärvas efter, och för rörelseförvärv som genomförs från och med, valfritt datum som infaller innan de ikraftträdandedatum som återfinns i punkterna 78 till 84, under förutsättning att

(a) de värderingar och övrig information som krävs för att tillämpa denna standard på tidigare rörelseförvärv, erhållits vid tidpunkten då dessa rörelseförvärv redovisades första gången,

och

▼M3

(b) företaget även tillämpar IAS 36 (enligt omarbetning 2004) och IAS 38 (enligt omarbetning 2004) framåtriktat från och med samma datum samt att företaget tidigare erhållit de värderingar och övrig information som krävs för att tillämpa dessa standarder från och med det datumet så att det inte föreligger behov av att bestämma uppskattningar som skulle ha gjorts tidigare.

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

86. Denna standard ersätter IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden* (utfärdad 1998).

87. Denna standard ersätter följande tolkningar:

(a) SIC-9, *Klassificering som företagsförvärv eller samgående*,

(b) SIC-22, *Justering av förvärvsanalys efter förvärvstidpunkten*,

och

(c) SIC-28, *Koncernredovisning – ”transaktionsdag” och verkligt värde på egetkapitalinstrument*.

▼M3

BILAGA A

Definitioner

IFRS 3 och dess bilagor utgör en helhet.

förvärvstidpunkt	Den tidpunkt vid vilken förvärvaren erhåller det **bestämmande inflytandet** över den förvärvade enheten.
avtalsdatum	Det datum när ett väsentligt avtal mellan de olika parterna nås och, för börsnoterade företag, offentliggörs. När det gäller ett fientligt övertagande, är det tidigaste datum när ett väsentligt avtal mellan de olika parterna nås det datum när ett tillräckligt stort antal av den förvärvade enhetens ägare har accepterat förvärvarens erbjudande som innebär att förvärvaren får det bestämmande inflytandet över den förvärvade enheten.
verksamhet/rörelse	En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som bedrivs och styrs i syfte att tillhandahålla (a) avkastning till investerare, eller (b) lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt och proportionellt till försäkringstagare eller deltagare. En verksamhet/rörelse består normalt av resurser, processer som används med dessa resurser, och en resulterade produktion som används, eller kommer att användas, för att generera intäkter. Om **goodwill** föreligger i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, skall det överförda antas vara en verksamhet/rörelse.
rörelseförvärv	Sammanförandet av separata företag eller **verksamheter** till en **rapporterande enhet**.
rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande	**Rörelseförvärv** där det ytterst är samma part eller parter har ett **bestämmande inflytande** över samtliga sammanslagna **företag eller verksamheter** både före och efter förvärvet.
eventualförpliktelse	En eventualförpliktelse har den betydelse som anges i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* det vill säga (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.
bestämmande inflytande	Rätten att utforma ett företags eller **verksamhets** finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

▼M3

transaktionsdag	När ett **rörelseförvärv** uppnås genom en enstaka transaktion är transaktionsdagen liktydig med **förvärvstidpunkten**. När ett **rörelseförvärv** innefattar flera transaktioner, exempelvis när den genomförs i flera steg genom successiva aktieförvärv, är transaktionsdagen den tidpunkt då respektive enskild investering redovisas i förvärvarens finansiella rapporter.
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.
goodwill	Framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och inte heller att redovisa separat.
immateriell tillgång	En immateriell tillgång har den betydelse som anges i IAS 38, *Immateriella tillgångar*, det vill säga en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.
joint venture	Ett joint venture har den betydelse som anges i IAS 31, *Andelar i joint ventures*, det vill säga ett avtalsbaserat förhållande där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten.
minoritetsintresse	Den del av ett **dotterföretags** resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt genom **dotterföretag**, ägs av **moderföretaget**.
ömsesidig enhet	En enhet som inte ägs av placerare, exempelvis ett ömsesidigt försäkringsföretag eller ett ömsesidigt kooperativ, som erbjuder lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt och proportionellt till dess försäkringstagare eller medlemmar.
moderföretag	Ett företag som har ett eller flera **dotterföretag**.
sannolik	När det är mer troligt att något skall inträffa än att det inte gör det.
rapporterande företag	Ett företag för vilket det finns personer som använder dess generella finansiella rapporter som information för att kunna fatta beslut om resursfördelning. Ett rapporterande företag kan antingen vara ett enskilt företag eller en grupp bestående av ett **moderföretag** och samtliga dess **dotterföretag**.
dotterföretag	Ett företag, inklusive enheter såsom handelsbolag, som står under **bestämmande inflytande** av ett annat företag (**moderföretaget**).

▼M3

BILAGA B

Tillämpningsbilaga

IFRS 3 och dess bilagor utgör en helhet.

Omvända förvärv

B1 Enligt vad som anges i punkt 21 förekommer det rörelseförvärv, vanligtvis benämnda som omvända förvärv, där förvärvaren är det företag vars ägarandelar har förvärvats medan den förvärvade enheten är det emitterande företaget. Så är exempelvis fallet när ett privatägt företag gör ett upplägg som går ut på att det skall ”förvärvas” av ett mindre börsnoterat företag i syfte att uppnå en börsnotering. Även om det börsnoterade företaget som emitterar aktierna rent juridiskt betraktas som moderföretag och det privatägda företaget betraktas som dotterföretag, är det dotterföretaget som är förvärvaren om det har rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för moderföretaget i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

B2 Företag som redovisar omvända förvärv skall tillämpa vägledningen i punkterna B3-B15.

B3 Vid redovisningen av ett omvänt förvärv fastställs fördelningen av anskaffningsvärdet för förvärvet per förvärvstidpunkten. Redovisningen gäller inte transaktioner efter förvärvet.

Anskaffningsvärde för rörelseförvärvet

B4 När egetkapitalinstrument emitteras som del av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv, skall, i enlighet med punkt 24, anskaffningsvärdet innefatta det verkliga värdet på dessa egetkapitalinstrument per transaktionsdagen. Om en tillförlitlig börskurs saknas, kan, enligt punkt 27, det verkliga värdet på egetkapitalinstrumenten beräknas till det mest tillförlitliga värdet av antingen det verkliga värdet på förvärvaren eller det verkliga värdet på den förvärvade enheten.

B5 I ett omvänt förvärv, antas anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet ha uppkommit hos det i juridisk mening underordnade företaget, dotterföretaget, (det vill säga förvärvaren i redovisningssammanhang) i form av egetkapitalinstrument som emitterats till ägarna av det i juridisk mening överordnade företaget, moderföretaget (det vill säga den förvärvade enheten i redovisningssammanhang). När börskursen för det legala dotterföretagets egetkapitalinstrument används till att fastställa anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet, skall en beräkning göras av hur många egetkapitalinstrument som dotterföretaget (dotterföretaget i juridisk mening) skulle ha behövt emittera för att erbjuda ägarna av moderföretaget (moderföretaget i juridisk mening) samma antal ägarandelar i den förenade enheten som de har i den förenade enheten till följd av det omvända förvärvet. Det verkliga värdet för det antal egetkapitalinstrument som beräknas på detta sätt skall användas som anskaffningsvärde för förvärvet.

B6 Om det verkliga värdet för det legala dotterföretagets egetkapitalinstrument inte på annat sätt är helt uppenbart, skall det totala verkliga värdet på samtliga av det legala moderföretaget emitterade egetkapitalinstrument, innan rörelseförvärvet, användas som grund vid fastställandet av anskaffningsvärdet för förvärvet.

Upprättande och utformning av koncernredovisningar

B7 Koncernredovisningar som upprättas till följd av ett omvänt förvärv skall upprättas i det legala moderföretagets namn, men i noterna beskrivas som en fortsättning på det legala dotterföretagets (det vill säga förvärvaren i redovisningssammanhang) finansiella rapporter. Eftersom koncernredovisningar av detta slag utgör en fortsättning på det legala dotterföretagets finansiella rapporter

(a) skall i dessa koncernredovisningar, det legala dotterföretagets tillgångar och skulder redovisas och värderas till deras redovisade värden före förvärvet.

(b) skall balanserade vinstmedel och övrigt balanserat eget kapital som redovisas i dessa koncernredovisningar utgöras av balanserade vinstmedel och övrigt balanserat eget kapital i det legala dotterföretaget omedelbart före rörelseförvärvet.

(c) skall i dessa koncernredovisningar, det redovisade värdet för emitterade egetkapitalinstrument fastställas genom att det till det legala dotterföretagets emitterade egna kapital omedelbart före rörelseförvärvet lägga till anskaffningsvärdet för förvärvet fastställt i enlighet med beskrivningen i

▼M3

punkterna B4-B6. Strukturen på det egna kapitalet i dessa koncernredovisningar (det vill säga antalet egetkapitalinstrument och typ av emitterade egetkapitalinstrument) skall återspegla den struktur på det egna kapitalet som det legala moderföretaget har, inkluderande de egetkapitalinstrument som det legala moderföretaget emitterat för att genomföra förvärvet.

(d) skall den jämförande information som redovisas i dessa koncernredovisningar vara det legala dotterföretagets jämförande information.

B8 Omvändaförvärvredovisning tillämpas endast i koncernredovisningar. Därför redovisar det legala moderföretaget sitt innehav i ett legalt dotterföretag i sina eventuella separata finansiella rapporter, i enlighet med kraven i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, som behandlar redovisning av innehav i ägarföretags separata finansiella rapporter.

B9 Koncernredovisningar som upprättas till följd av ett omvänt förvärv skall återspegla de verkliga värdena på tillgångar, skulder och eventualförpliktelser i det legala moderföretaget (det vill säga den förvärvade enheten i redovisningssammanhang). Anskaffningsvärdet för förvärvet skall därför fördelas genom att de av det legala moderföretagets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som uppfyller villkoren för redovisning enligt punkt 37, värderas till sina verkliga värden vid förvärvstidpunkten. Om anskaffningsvärdet för förvärvet överstiger det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av dessa poster redovisas detta i enlighet med punkterna 51 till 55. Om det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av dessa poster överstiger anskaffningsvärdet för förvärvet redovisas detta i enlighet med punkt 56.

Minoritetsintresse

B10 I vissa omvända förvärv förekommer det att någon eller några av ägarna till det legala dotterföretaget inte byter sina egetkapitalinstrument mot egetkapitalinstrument i det legala moderföretaget. Även om det företag i vilket dessa ägare innehar egetkapitalinstrument (det legala dotterföretaget), förvärvar det andra företaget (det legala moderföretaget), skall dessa ägare betraktas som ett minoritetsintresse i den koncernredovisning som upprättas efter det omvända förvärvet. Orsaken är att det legala dotterföretagets ägare som inte byter sina egetkapitalinstrument mot egetkapitalinstrument i det legala moderföretaget, endast har en andel av det legala moderföretagets resultat och nettotillgångar och inte i den förenade enhetens resultat och nettotillgångar. Omvänt gäller att alla ägare av det legala moderföretaget, oavsett att det betraktas som den förvärvade enheten, har en andel av den förenade enhetens resultat och nettotillgångar.

B11 Eftersom det legala dotterföretagets tillgångar och skulder i koncernredovisningarna redovisas och värderas till sina redovisade värden opåverkade av förvärvet, skall minoritetsintresset återspegla minoritetsägarnas proportionella andel av de redovisade värdena på det legala dotterföretagets nettotillgångar opåverkade av förvärvet.

Resultat per aktie

B12 Enligt vad som anges i punkt B7 (c) skall strukturen på det egna kapitalet i de koncernredovisningar som upprättas till följd av ett omvänt förvärv, återspegla den struktur på eget kapital som det legala moderföretaget har, inkluderande de egetkapitalinstrument som det legala moderföretaget emitterat för att genomföra förvärvet.

B13 I syfte att beräkna ett vägt genomsnitt av utestående stamaktier (nämnaren) under den period då det omvända förvärvet sker skall

(a) antalet utestående stamaktier vid periodens början fram till förvärvstidpunkten antas vara det antal stamaktier som det legala moderföretaget emitterar till ägarna av det legala dotterföretaget,

och

(b) antalet utestående stamaktier från och med förvärvstidpunkten fram till periodens slut utgöras av det faktiska antalet stamaktier i det legala moderföretaget.

B14 Det för varje jämförelseperiod innan förvärvstidpunkten redovisade resultatet per aktie före utspädning som redovisas i koncernredovisningen till följd av ett omvänt förvärv, skall beräknas genom att den andel av det legala dotterföretagets resultat som är hänförligt till stamaktierna, för var och en av dessa perioder, divideras med antalet stamaktier som det legala moderföretaget i det omvända förvärvet emitterat till ägarna av det legala dotterföretaget.

▼M3

B15 Beräkningarna i punkterna B13 och B14 förutsätter att antalet stamaktier som det legala dotterföretaget emitterade var oförändrat under jämförelseperioderna och under perioden från och med ingången av perioden under vilken det omvända förvärvet genomfördes och fram till förvärvstidpunkten. Vid beräkningarna av resultatet per aktie skall effekten av en ändring av antalet stamaktier som det legala dotterföretaget emitterar under dessa perioder beaktas och motsvarande justeringar göras.

Fördelning av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv

B16 Denna standard kräver att en förvärvare redovisar de av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som uppfyller relevanta kriterier för redovisning till deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten. Vid fördelning av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv skall förvärvaren behandla följande mått som verkliga värden

(a) för finansiella instrument som handlas på en aktiv marknad skall förvärvaren använda aktuella marknadsvärden.

(b) för finansiella instrument som inte handlas på en aktiv marknad skall förvärvaren använda uppskattade värden som beaktar egenskaper såsom P/E-tal, utdelning och förväntad tillväxt för jämförbara instrument i företag med likartade egenskaper.

(c) för fordringar, förmånliga avtal och andra identifierbara tillgångar skall förvärvaren använda nuvärdet av de belopp som skall erhållas, beräknat med hjälp av lämpliga aktuella räntor, efter avdrag för avsättningar för ej indrivningsbara belopp och indrivningskostnader, i tillämpliga fall. Dock krävs ej diskontering för kortfristiga fordringar, förmånliga avtal och andra identifierbara tillgångar när skillnaden mellan en fordrans nominella belopp och det diskonterade beloppet inte är väsentlig.

(d) för varulager av

(i) färdiga varor och handelsvaror skall förvärvaren använda försäljningspriset efter avdrag för summan av (1) försäljningskostnad och (2) en skälig avsättning för vinst på förvärvarens försäljning baserat på vinst för liknande färdiga varor och handelsvaror,

(ii) produkter i arbete skall förvärvaren använda försäljningspriset på färdiga varor efter avdrag för summan av (1) färdigställandekostnad, (2) försäljningskostnad samt (3) en skälig avsättning för vinst på färdigställande och försäljning, baserat på vinst för liknande färdiga varor,

och

(iii) råvaror skall förvärvaren använda beräknat återanskaffningsvärde.

(e) för mark och byggnader skall förvärvaren använda marknadsvärden.

(f) för maskiner och inventarier skall förvärvaren använda marknadsvärdet, vilket vanligen fastställs genom värdering. När det inte går att fastställa ett marknadsvärde på grund av produktionsutrustningens särskilda karaktär och tillgångarna sällan avyttras utom som en del av en befintlig verksamhet, kan förvärvaren behöva uppskatta verkligt värde genom att använda en resultatbaserad värderingsmetod eller genom att använda avskrivet återanskaffningsvärde.

(g) för immateriella tillgångar skall förvärvaren fastställa verkligt värde

(i) genom hänvisning till en aktiv marknad enligt definition i IAS 38, *Immateriella tillgångar*,

eller

(ii) om ingen aktiv marknad finns, baserat på det belopp som förvärvaren skulle ha betalat för tillgången i transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs, baserat på bästa möjliga tillgängliga information (se IAS 38 för ytterligare vägledning om fastställande av verkligt värde på immateriella tillgångar vid rörelseförvärv).

(h) för nettotillgångar och nettoskulder avseende ersättningar till anställda för förmånsbestämda planer skall förvärvaren använda nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen efter avdrag för det verkliga värdet av eventuella förvaltningstillgångar. En tillgång redovisas emellertid bara i den mån det är sannolikt att den kommer att vara tillgänglig för förvärvaren i form av återbetalningar från planen eller en minskning av framtida avgifter till planen.

▼**M3**

(i) för skattefordringar och skatteskulder skall förvärvaren använda beloppet för den skatteförmån som uppkommer vid underskottsavdrag eller den skatteskuld avseende resultat, i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*, beräknad utifrån den förenade enheten. Denna skattefordran eller skatteskuld fastställs efter beaktande av skatteeffekten på omräkningen av identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser till deras verkliga värden, och diskonteras inte.

(j) för leverantörsskulder, växelskulder, långfristiga lån, skulder, upplupna kostnader och andra betalningsanspråk skall förvärvaren använda nuvärdet av de belopp som skall erläggas vid regleringen av skulderna, beräknat med hjälp av lämpliga aktuella räntor. Dock krävs ej diskontering för kortfristiga skulder när skillnaden mellan det nominella och det diskonterade beloppet inte är väsentlig.

(k) för förlustbringande kontrakt och andra identifierbara skulder hos den förvärvade enheten, skall förvärvaren använda nuvärdet av de belopp som skall erläggas vid regleringen av förpliktelserna beräknat med hjälp av lämpliga aktuella räntor.

(l) för den förvärvade enhetens eventualförpliktelser skall förvärvaren använda beloppen som tredje man skulle debitera för att påta sig dessa eventualförpliktelser. Ett sådant belopp skall återspegla alla förväntade möjliga kassaflöden och inte endast det enskilt mest sannolika eller det förväntade största eller minsta kassaflödet.

B17 För vissa av riktlinjerna ovan krävs att det verkliga värdet uppskattas med hjälp av en nuvärdeberäkning. När anvisningarna för en viss post inte hänvisar till en nuvärdeberäkning, kan en sådan beräkning användas för att beräkna det verkliga värdet för den posten.

▼M3

BILAGA C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas vid redovisningen av rörelseförvärv för vilka avtalsdatumet är den 31 mars 2004 eller senare, och vid redovisningen av eventuell goodwill och immateriella tillgångar som förvärvats i samband med dessa rörelseförvärv. I alla andra avseenden skall ändringarna tillämpas för räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare.

Om ett företag väljer att i enlighet med punkt 85 tillämpa denna standard från och med ett datum före de ikraftträdandedatum som återfinns i punkterna 78-84, skall det emellertid även tillämpa dessa ändringar framåtriktat från och med det datumet.

C1 I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga den 31 mars 2004, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden,* med hänvisningar till IFRS 3, *Rörelseförvärv.*

C2 I IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* ändras punkt B1 till följande ordalydelse:

B1 En förstagångstillämpare kan välja att inte tillämpa IFRS 3, *Rörelseförvärv,* 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, skall dock företaget räkna om alla rörelseförvärv efter detta rörelseförvärv och dessutom tillämpa IAS 36, *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004) och IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004) från samma datum. Om en förstagångstillämpare exempelvis väljer att räkna om ett rörelseförvärv som inträffade den 30 juni 2002, skall alla rörelseförvärv som inträffade mellan den 30 juni 2002 och tidpunkten för övergången till IFRS, räknas om. Dessutom skall IAS 36(enligt omarbetning 2004) och IAS 38(enligt omarbetning 2004) tillämpas från och med den 30 juni 2002.

C3 [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

C4 IAS 12, *Inkomstskatter,* ändras enligt nedan.

Inledning

I punkt 1 ändras punkt (c) så att den får följande ordalydelse:

(c) anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv fördelas på de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna genom hänvisning till tillgångarnas och skuldernas verkliga värde utan motsvarande justering av deras skattemässiga värde.

Punkterna 6 och 9 ändras till följande ordalydelse:

6. Den ursprungliga IAS 12 berörde inte uttryckligen justeringar till verkliga värden vid rörelseförvärv. Sådana justeringar ger upphov till temporära skillnader. Enligt IAS 12 (omarbetad) måste ett företag redovisa uppskjutna skatteskulder som uppstått på grund av temporära skillnader liksom – under förutsättning att sannolikhetskravet för redovisning uppfyllts – uppskjutna skattefordringar. Vid rörelseförvärv medför de temporära skillnaderna att värdet på goodwill förändras och det verkliga värdet netto för den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser kan komma att överstiga anskaffningsvärdet för förvärvet. Enligt IAS 12 (omarbetad) är det dock inte tillåtet att redovisa uppskjutna skatteskulder som är hänförliga till den första redovisningen av goodwill.

9. Den ursprungliga IAS 12 föreskrev inte uttryckligen huruvida uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kunde diskonteras. Sådan diskontering är förbjuden enligt IAS 12 (omarbetad). Punkt B16 (i) i IFRS 3, *Rörelseförvärv*, förbjuder diskontering av förvärvade uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som övertas vid rörelseförvärv.

Standard

Under Syfte ändras den tredje punkten så att den får följande ordalydelse:

Skatteeffekter av transaktioner och andra händelser skall enligt standarden redovisas på samma sätt som transaktionerna och de andra händelserna. Om således transaktioner och andra händelser redovisas i resultaträkningen skall alla därmed sammanhängande skatteeffekter också redovisas i resultaträkningen. Skatteeffekterna av transaktioner och andra händelser som redovisas direkt mot eget kapital skall också

▼M3

redovisas direkt mot eget kapital. Redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder i ett rörelseförvärv påverkar på samma sätt värdet på goodwill som uppkommit vid rörelseförvärvet eller det belopp med vilket det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet.

Punkterna 15, 18, 19 och 21 ändras till följande ordalydelse:

15. ***Uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen, förutom till den del skatteskulderna är hänförliga till***

(a) den första redovisningen av goodwill,

eller

…

18. Temporära skillnader kan också uppkomma när

(a) anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv fördelas genom redovisning av de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värden utan motsvarande justering av deras skattemässiga värden (se punkt 19),

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

(c) goodwill uppkommer vid ett rörelseförvärv (se punkterna 21 och 32).

…

19. Anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet fördelas genom redovisning av de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värden vid 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).

21. Goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv beräknas som den del av anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet som överstiger det verkliga värdet netto för på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser. 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.

Punkterna 21A och 21B läggs till:

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 anskaffningsvärdet för goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv är 100 men dess skattemässiga värde är noll, är företaget enligt punkt 15 (a) förbjudet att redovisa den uppskjutna skatteskulden. Om företaget senare skriver ned värdet på denna goodwill med 20 minskar värdet på den skattepliktiga temporära skillnad som är hänförlig till denna goodwill från 100 till 80, 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

▼M3

exempelvis anskaffningsvärdet för goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv är 100 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 vid det första redovisningstillfället och 80 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, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad på 20 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 skall redovisas.

Punkterna 22 (a), 24 och 26 (c) ändras till följande ordalydelse:

22. …

(a) vid ett rörelseförvärv redovisar ett företag varje uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och detta påverkar värdet på goodwill eller en eventuell överskjutande del som uppkommer när det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet.

…

24. ***Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader skall redovisas i balansräkningen 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 som

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

…

26. …

(c) anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv fördelas genom redovisning av de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värde vid förvärvstidpunkten. Om en övertagen skuld redovisas vid 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 förvärvad identifierbar tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran (se punkt 66).

…

Punkt 32 och den rubrik som föregår punkten stryks.

Punkterna 58 (b) och 66 till 68 samt exemplet som följer efter punkt 68 ändras till följande ordalydelse och punkt 68C läggs till:

58. **…**

(b) ett rörelseförvärv (se punkterna 66-68).

66. Temporära skillnader kan, vilket redan har utvecklats ovan i punkterna 19 och 26 (c), uppstå i samband med rörelseförvärv. I enlighet med IFRS 3, *Rörelseförvärv*, skall ett företag redovisa samtliga uppskjutna skattefordringar (i den utsträckning kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar eller skulder vid förvärvstidpunkten. Följaktligen påverkar redovisningen av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder goodwill eller beloppet för en eventuell överskjutande del som uppkommer om det verkliga värdet (netto) på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet. Enligt punkt 15 (a) skall ett företag emellertid inte redovisa uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill.

▼M3

67. I samband med ett rörelseförvärv kan förvärvaren göra den bedömningen att en egen, tidigare inte redovisad uppskjuten skattefordran kan komma att utnyttjas. Detta kan inträffa om förvärvaren kan utnyttja sina underskottsavdrag mot den förvärvade verksamhetens framtida skattepliktiga överskott. I sådana fall redovisar förvärvaren en uppskjuten skattefordran men innefattar den inte som del av redovisningen av rörelseförvärvet, och beaktar den därför inte heller vid beräkningen av goodwill eller av en eventuell överskjutande del som kan uppkomma när det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet.

68. Om potentiella överskott avseende den förvärvade enhetens förlustutjämning framåt, eller andra uppskjutna skattefordringar, inte uppfyller villkoren i IFRS 3 för separat redovisning vid tidpunkten för den första redovisningen av ett rörelseförvärv men senare gör det, skall förvärvaren ta upp den uppskjutna skatteintäkt som blir följden i resultaträkningen. Dessutom skall förvärvaren

(a) minska det redovisade beloppet för goodwill till det belopp som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran hade redovisats som en identifierbar tillgång från och med förvärvstidpunkten,

och

(b) redovisa minskningen av det redovisade goodwillvärdet som kostnad.

Denna metod skall emellertid varken leda till att ett överskott uppkommer på grund av att det verkliga värdet netto på den förvärvade andelen av den förvärvade enhetens identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser överstiger anskaffningsvärdet för rörelseförvärvet, eller till att värdet på ett eventuellt tidigare uppkommet överskott ökar.

Exempel

Ett företag förvärvade ett dotterföretag som hade avdragsgilla temporära skillnader på 300. Skattesatsen var vid förvärvstidpunkten 30 procent. Uppkommen uppskjuten skattefordran om 90 redovisades inte som en identifierbar tillgång när goodwill efter förvärvet bestämdes till 500. Två år efter förvärvet bedömde företaget att framtida skattepliktiga överskott troligen skulle räcka för att kunna utnyttja alla avdragsgilla temporära skillnader.

Företaget redovisar en uppskjuten skattefordran om 90 och i resultaträkningen redovisas en uppskjuten skatteintäkt om 90. Företaget minskar också det redovisade värdet för goodwill med 90 och redovisar också en motsvarande kostnad i resultaträkningen. Följaktligen minskas anskaffningsvärdet för goodwill till 410, vilket är det belopp som skulle ha redovisats om den uppskjutna skattefordran om 90 hade redovisats som en identifierbar tillgång vid förvärvstidpunkten.

Om skattesatsen hade höjts till 40 procent skulle företaget ha redovisat en uppskjuten skattefordran om 120 (40 procent av 300) och i resultaträkningen redovisat en uppskjuten skatteintäkt om 120. Om skattesatsen hade sänkts till 20 procent skulle företaget ha redovisat en uppskjuten skattefordran om 60 (20 procent av 300) och i resultaträkningen redovisat en uppskjuten skatteintäkt om 60. I båda fallen skulle också det redovisade värdet för goodwill minskas med 90 och motsvarande kostnad skulle redovisas i resultaträkningen.

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 skall redovisas som intäkt eller kostnad och tas upp i resultaträkningen för perioden, förutom till den del skatten uppkommit vid (a) en transaktion eller händelse som redovisas, för samma eller en annan period, direkt mot eget kapital, 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 skall överskottet från tillhörande aktuell eller uppskjuten skatt redovisas direkt mot eget kapital.

▼M3

C5 IAS 14, *Segmentrapportering*, ändras enligt nedan.

På titelsidan har den andra punkten efter titeln på IAS 14 ändrats till följande ordalydelse:

I punkt 129 och 130 i IAS 36, *Nedskrivningar*, anges upplysningskrav för redovisning av nedskrivningar för segment.

Standard

Punkterna 19 och 21 ändras till följande ordalydelse:

19. Exempel på tillgångar som är hänförliga till ett segment är omsättningstillgångar som används i den löpande verksamheten, materiella anläggningstillgångar, tillgångar som disponeras enligt finansiella leasingavtal (IAS 17, *Leasingavtal*) och immateriella tillgångar. Om resultatet för ett segment belastas med avskrivningar skall motsvarande tillgång också hänföras till segmentet. Bland tillgångarna ingår inte tillgångar som används centralt. Bland tillgångarna ingår sådana som används av två eller flera segment om det finns en rimlig och tillförlitlig grund för att fördela dem. I tillgångarna ingår goodwill som är direkt hänförbar till ett segment eller som kan fördelas till segmentet på ett rimligt och tillförlitligt sätt. Nedskrivning av goodwill ingår då bland segmentets kostnader.

21. När värdet fastställs på de tillgångar och skulder som är hänförliga till ett segment, utgörs värdet på sådana tillgångar och skulder som tillkommit till följd av ett rörelseförvärv av de koncernmässiga värdena. Detta gäller även om ingen motsvarande justering gjorts i den förvärvade enhetens egen balansräkning. I den mån som materiella anläggningstillgångar har omvärderats efter förvärvet, genom tillämpning av omvärderingsmetoden i IAS 16, skall denna värdering ligga till grund för beräkningen av värdet på de tillgångar som är hänförliga till ett segment.

C6 I IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, (enligt omarbetning 2003) stryks punkt 64.

C7 IAS 19, *Ersättningar till anställda,* har ändrats enligt nedan.

Standard

Punkt 108 ändras till följande ordalydelse:

108. I samband med rörelseförvärv redovisas tillgångar och skulder som är hänförliga till ersättningar efter avslutad anställning i koncernbalansräkningen 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 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

…

C8 I IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, ändras punkt 30 till följande ordalydelse:

30. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas upp i koncernredovisningarna från och med förvärvstidpunkten, enligt definition i IFRS 3. Intäkterna och kostnaderna…

C9 IAS 28, *Innehav i intresseföretag,* ändras enligt nedan:

Definitionen av gemensamt bestämmande inflytande i punkt 2 ändras till följande ordalydelse:

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.

I punkt 15 stryks hänvisningen till IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*. Till följd av denna ändring och ändringarna i IFRS 5 *Anlägg-*

▼M3

ningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter, lyder punkt 15 som följer:

15. När ett innehav i ett intresseföretag, som tidigare klassificerats som att det innehas för försäljning, inte längre uppfyller villkoren för denna klassificering, skall det redovisas med kapitalandelsmetoden från och med tidpunkten för den tidigare klassificeringen. De finansiella rapporterna för perioderna efter klassificeringen ändras i enlighet med detta.

Punkterna 23 och 33 ändras till följande ordalydelse:

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 innehavet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet netto för intresseföretagets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser redovisas i enlighet med IFRS 3, *Rörelseförvärv*. Därför

    (a) innefattas goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag i placeringens redovisade värde. Avskrivning av denna goodwill är emellertid inte tillåten och inkluderas därför inte vid fastställandet av ägarföretagets andel av dotterföretagets resultat.

    (b) skall en eventuell del i innehavets redovisade värde på den förvärvade andelen av det verkliga värdet netto på dotterföretagets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som överstiger investeringskostnaden, undantas från det redovisade värdet på placeringen och i stället tas upp som intäkt vid fastställandet av ägarföretagets andel av dotterföretagets resultat för den period under vilken förvärvet skedde.

    Erforderliga justeringar av ägareföretagets 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 ägareföretagets andel av intresseföretagets resultat efter förvärvet för nedskrivningar som redovisats av intresseföretaget, exempelvis av goodwill eller av materiella anläggningstillgångar.

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 villkoren i IAS 36, *Nedskrivningar*. I stället prövas, i enlighet med IAS 36, om hela det redovisade värdet för innehavet behöver skrivas ned, 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. Vid bestämning av innehavets nyttjandevärde beräknar företaget

    (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.

C10 IAS 31, *Andelar i joint ventures,* ändras enligt nedan.

Definitionen av gemensamt bestämmande inflytande i punkt 3 ändras till följande ordalydelse:

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.

Punkt 11 ändras till följande ordalydelse:

11. I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Ett sådant krav säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten.

▼**M3**

I punkt 43 stryks hänvisningen till IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*. Till följd av denna ändring och ändringarna i IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*, lyder punkt 43 som följer:

43. När ett innehav i ett gemensamt styrt företag, som tidigare klassificerats som avsett för försäljning inte längre uppfyller villkoren för en sådan klassificering, skall innehavet redovisas enligt klyvningsmetoden eller kapitalanskaffningsmetoden från och med den dag det klassificerades som avsett för försäljning. De finansiella rapporterna för perioderna efter klassificeringen ändras i enlighet med detta.

C11 I IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering* (enligt omarbetning år 2003), är punkt 4 (c) ändrad till 4 (d). Punkt 4 (d) ändras till 4 (c) och ordalydelsen ändras till följande:

(c) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se IFRS 3, **Rörelseförvärv*****). Detta undantag gäller endast förvärvaren.***

Till följd av denna ändring och ändringarna i IFRS 4, *Försäkringsavtal*, lyder punkterna 4 (c)-(e) som följer:

(c) avtal om justering av köpeskillingen beroende på kommande händelser, vid rörelseförvärv (se IFRS 3, **Rörelseförvärv*****). Detta undantag gäller endast förvärvaren.***

(d) försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, **Försäkringsavtal.** ***Denna standard skall tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 innehåller krav på att företaget skall redovisa dem separat.***

(e) finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom de innehåller en diskretionär del. Emittenten av dessa instrument är undantagna från tillämpningen av punkterna 15-32 och VT25-VT35 i denna standard avseende skillnaden mellan finansiella skulder och egetkapitalinstrument. Dessa instrument omfattas emellertid av alla övriga krav i denna standard. Standarden skall dessutom tillämpas på derivat som är inbäddade i dessa instrument (se IAS 39).

Punkt 4 (f), som infördes på grund av IFRS 2, *Aktiebaserade ersättningar*, ändras inte.

C12 I IAS 33, *Resultat per aktie*, ändras punkterna 22 och 64 till följande ordalydelse:

22. Stamaktier som emitteras som del av anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv innefattas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Orsaken är att förvärvaren införlivar den förvärvade enhetens resultat i sin resultaträkning från den tidpunkten.

64. ***Om… skall detta anges. Dessutom skall 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.***

C13 I IAS 34, *Delårsrapportering*, ändras punkterna 16 (i) och 18 till följande ordalydelse:

16. **…**

(i) Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom rörelseförvärv, förvärv eller avyttring av dotterföretag samt investeringar, omstruktureringar och avveckling av verksamheter. När det gäller rörelseförvärv skall företag lämna de upplysningar som erfordras enligt punkterna 66- 73 i IFRS 3, **Rörelseförvärv,**

och

…

18. Andra standarder anger vilka upplysningar som skall 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 skall lämnas enligt punkt 16 (i) behöver de upplysningar som skall 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.

▼M3

C14 I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, ändras punkt 5 till följande ordalydelse:

5. Där en annan standard behandlar ett särskilt slag av avsättningar, eventualförpliktelser eller eventualtillgångar tillämpas denna andra standard i stället. Exempelvis behandlar IFRS 3, *Rörelseförvärv*, hur en förvärvare hanterar eventualförpliktelser som övertagits i ett rörelseförvärv. På motsvarande sätt behandlas vissa slag av avsättningar i följande standarder:

…

C15 I IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (enligt omarbetning år 2003), punkt 2 (f) och (h) stryks på grund av IFRS 4, *Försäkringsavtal*. Punkt 2 (g) ändras till 2 (f) och ordalydelsen ändras enligt följande: I punkt 2 (g) görs tillägg enligt följande. Till följd av dessa ändringar och ändringarna i IFRS 4, lyder punkterna 2 (d)-(e) som följer:

(d) finansiella instrument som företaget emitterat och som uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner). Dock skall innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

(e) rättigheter och förpliktelser enligt ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4, **Försäkringsavtal** ***eller enligt ett avtal som faller inom täckningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 (se punkterna 10-13 och bilaga A, punkterna VT23-VT33). Dessutom gäller att om ett försäkringsavtal är ett finansiellt garantiavtal som ingåtts, eller behållits, vid överföringen till annan parts finansiella tillgångar eller finansiella skulder som faller inom tillämpningsområdet för denna standard, skall emittenten tillämpa denna standard på avtalet (se punkt 3 och bilaga A, punkt VT4A).***

(f) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se IFRS 3, **Rörelseförvärv***). Detta undantag gäller endast förvärvaren.***

(g) avtal mellan en förvärvare och en säljare i ett rörelseförvärv att köpa eller sälja ett förvärvat företag vid en framtida tidpunkt.

Punkt 2 (i) och (j) ändras till 2 (h) och (i). Punkt 2 (i), infördes på grund av IFRS 2, *Aktiebaserade ersättningar*.

C16 [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

C17 [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

C18 SIC-32, *Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats,* ändras enligt nedan.

Punkterna 8-10 ändras till följande ordalydelse:

8. En webbplats som skapas till följd av utveckling skall redovisas som en immateriell tillgång endast när ett företag uppfyller kraven i punkt 57 i IAS 38, utöver att den skall 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 skall 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 skall 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 skall utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod skall kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i bilagan till detta uttalande). Exempelvis

   (a) liknar planeringsfasen till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 54-56 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i detta skede skall redovisas som kostnader när de uppkommer.

▼M3

(b) liknar 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, till sin karaktär utvecklingsfasen i punkterna 57-64 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser skall 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 skall 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 skall 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), skall redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 69 (c) i IAS 38. Sålunda skall 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 skall 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 skall 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 skall vara kort.

Punkten om **ikraftträdande** ändras till följande ordalydelse:

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa denna tolkning uttalande skall 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, skall därför posten tas bort från balansräkningen 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, skall 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.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 4

Försäkringsavtal

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-12
Inbäddade derivat	7-9
Uppdelning av depositionsandelar	10-12
Redovisning och värdering	13-35
Tillfälligt undantag från vissa andra standarder	13-20

▼M3

Förlustprövning	15-19
Nedskrivning av återförsäkringstillgångar	20
Byten av redovisningsprinciper	21-30
Aktuella marknadsräntor	24
Att fortsätta tillämpa befintlig praxis	25
Försiktighet	26
Framtida investeringsmarginaler	27-29
Skuggredovisning	30
Försäkringsavtal som förvärvats i ett företagsförvärv eller samgående eller i en portföljöverlåtelse	31-33
Diskretionära delar	34-35
Diskretionära delar i försäkringsavtal	34
Diskretionära delar i finansiella instrument	35
Upplysningar	36-39
Förklaring av redovisade belopp	36-37
Kassaflödenas storlek, tidpunkt och risker	38-39
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	40-45
Upplysningar	42-44
Omidentifiering av finansiella tillgångar	45

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att specificera 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 skall 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). IAS 32, *Finansiella instrument:Upplysningar och klassificering,* 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 och IAS 39, *Finansiella instrument:Redovisning och värdering*), utom i övergångsbestämmelserna i punkt 45.

4. Ett företag skall 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*).

▼M3

(c) avtalsenliga rättigheter eller avtalsenliga förpliktelser som är betingade 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*).

(d) finansiella garantier som ett företag ikläder sig eller behåller då det överför finansiella tillgångar eller finansiella skulder till någon annan part inom tillämpningsområdet för IAS 39, oavsett huruvida de finansiella garantierna beskrivs som finansiella garantier, remburser eller försäkringsavtal (se IAS 39).

(e) villkorad tilläggsköpeskilling som fordran eller skuld i ett företagsförvärv (se IFRS 3, *Företagsförvärv och samgåenden*).

(f) *direkta försäkringsavtal* som företaget innehar (det vill säga direkta försäkringsavtal där företaget är *försäkringstagare)*. En *återförsäkringstagare* skall 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 värdavtalet, värderar dem till deras *verkliga värde* och innefattar förändringar i deras verkliga värde i resultaträkningen. 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 innehavarens 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).

(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).

▼M3

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 skall 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 anskaffningskostnader 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 skall en försäkringsgivare

    (a) inte redovisa som skuld några avsättningar för eventuella framtida krav, om dessa krav uppkommer enligt försäkringsavtal som inte finns vid balansdagen (såsom katastrofvillkor och utjämningsvillkor).

    (b) göra den *förlustprövning* som beskrivs i punkterna 15-19.

    (c) ta bort en försäkringsskuld (eller del av försäkringsskuld) från balansräkningen endast när den avvecklas – det vill säga när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller förfaller.

    (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 skall 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, skall hela bristen redovisas i resultaträkningen.**

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 resultaträkningen.

▼M3

17. Om en försäkringsgivares redovisningsprinciper inte kräver en förlustprövning som uppfyller minimikraven i punkt 16, skall försäkringsgivaren

(a) fastställa det redovisade värdet för de relevanta försäkringsskulderna (*) 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, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. Om det är lägre skall 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.

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 skall 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) skall 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, skall återförsäkringstagaren minska dess redovisade värde i motsvarande mån och redovisa nedskrivningen i resultaträkningen. 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 skall bedöma relevans och tillförlitlighet enligt kriterierna i IAS 8.**

23. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för försäkringsavtal skall 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),

(*) 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.

▼M3

(c) försiktighet (punkt 26),

(d) framtida investeringsmarginaler (punkterna 27-29),

och

(e) skuggredovisning (punkt 30).

Aktuella marknadsräntor

24. En försäkringsgivare har tillåtelse att, men behöver inte, byta sina redovisningsprinciper så att den omvärderar identifierade försäkringsskulder (*) så att de återspeglar aktuella marknadsräntor och redovisar förändringar i dessa skulder i resultaträkningen. 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, skall 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 praxis, 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 upplägg-ningsavgifter, 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 anskaffnings-kostnader 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 redovis-ningsprinciperna mer olikartade och även uppfyller de övriga kraven i denna standard.

Försiktighet

26. En försäkringsgivare behöver inte byta redovisningsprinciper för försäk-ringsavtal för att eliminera överdriven försiktighet. Men om en försäkringsgivare redan värderar sina försäkringsavtal med tillräcklig försik-tighet skall 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 redovis-ningspraxis 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 av en diskonteringsränta som återspeglar den uppskattade avkastningen från försäkringsgivarens tillgångar,

eller

(b) beräkna avkastningen på de tillgångarna till en uppskattad avkastnings-nivå, diskontera den beräknade avkastningen på en annan nivå och innefatta resultatet i värderingen av skulden.

(*) I den här punkten innefattar försäkringsskulder hänförliga förutbetalda anskaffningskost-nader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som diskuteras i punkterna 31 och 32.

▼M3

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 diskonteringsränta 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) anpassning för att återspegla risk och ovisshet,

    (c) värderingar som återspeglar både realvärdet och tidsvärdet för inbäddade optioner och garantier,

    och

    (d) diskonteringsränta, även om den diskonteringsräntan återspeglar den uppskattade avkastningen på försäkringsgivarens tillgångar.

29. I vissa värderingsmetoder används diskonteringsräntan för att fastställa nuvärdet av en framtida vinstmarginal. Den vinstmarginalen hänförs sedan till olika perioder med hjälp av en formel. I dessa metoder påverkar diskonteringsräntan värderingen av skulden endast indirekt. I synnerhet har användandet av en mindre ändamålsenlig diskonteringsränta en begränsad eller ingen effekt på värderingen av skulden vid avtalets början. I andra metoder fastställer emellertid diskonteringsräntan 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 diskonteringsränta har en större 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 görs. Följdjusteringen av försäkringsskulden (eller förutbetalda anskaffningskostnader eller immateriella tillgångar) skall redovisas mot eget kapital om de orealiserade vinsterna och förlusterna redovisas direkt mot eget kapital. Denna metod kallas ibland ”skuggredovisning”.

Försäkringsavtal som förvärvats i ett företagsförvärv eller samgående eller i en portföljöverlåtelse

31. För att uppfylla IFRS 3, *Företagsförvärv och samgåenden*, skall en försäkringsgivare vid förvärvstidpunkten till verkligt värde de övertagna försäkringsskulderna och de *försäkringstillgångar* som förvärvats i ett företagsförvärv. 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 åtagit sig och (ii) det belopp som anges i (a). Den efterföljande värderingen av denna tillgång skall 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, *Immateriella tillgångar*. IAS 36 och IAS 38 gäller dock kundregister och kundrelationer som återspeglar förväntning om framtida avtal som inte är

▼M3

del av de avtalsenliga försäkringsrättigheter och avtalsenliga försäkringsförpliktelser som existerade vid tidpunkten för ett företagsförvärv, samgående 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, skall den klassificera hela avtalet som en skuld. Om utfärdaren klassificerar dem separat, skall den klassificera garantidelen som en skuld.

(b) skall, 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 skall använda en konsekvent redovisningsprincip för den uppdelningen. Utfärdaren skall inte klassificera denna del som en mellankategori som varken är skuld eller eget kapital.

(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 skall redovisas i resultaträkningen. 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 minoritetsintressen). Utfärdaren skall 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) skall, om avtalet innehåller ett inbäddat derivat som faller inom tillämpningsområdet för IAS 39, tillämpa IAS 39 på det inbäddade derivatet.

(e) skall, 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, skall 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, skall skulden som redovisas för hela avtalet inte vara mindre än det belopp som skulle uppkomma om IAS 39 tillämpades på garantidelen. Det beloppet skall 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.

UPPLYSNINGAR

Förklaring av redovisade belopp

36. **En försäkringsgivare skall lämna upplysningar som identifierar och förklarar de belopp som härrör från försäkringsavtal i sina finansiella rapporter.**

▼M3

37. I enlighet med punkt 36 skall 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 kassaflödesanalys med den direkta metoden, kassaflödena) som härrör från försäkringsavtal. Om försäkringsgivaren är återförsäkringstagare skall 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 skall 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.

Kassaflödenas storlek, tidpunkt och risker

38. **En försäkringsgivare skall lämna upplysningar som hjälper användarna att förstå storleken på och tidpunkt samt risker för framtida kassaflöden från försäkringsavtal.**

39. I enlighet med punkt 38 skall en försäkringsgivare lämna upplysning om

(a) sina mål för hantering av risk som härrör från försäkringsavtal och sina principer för att minska sådana riskerna.

(b) de villkor för försäkringsavtal som har en väsentlig inverkan på storleken på och tidpunkt samt risker för försäkringsgivarens framtida kassaflöden.

(c) upplysning om *försäkringsrisk* (både före och efter att risken minskats genom återförsäkring), inklusive information om

(i) resultatets och egna kapitalets känslighet för förändringar i variabler som har en väsentlig inverkan på dem.

(ii) koncentrationer av försäkringsrisk.

(iii) faktiska skadeanspråk jämfört med tidigare uppskattningar (det vill säga skadeanspråkens utveckling). De upplysningar som lämnas om skadeanspråkens utveckling skall 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.

(d) information om ränterisk och kreditrisk som IAS 32 skulle kräva om försäkringsavtalen låg inom tillämpningsområdet för IAS 32.

(e) information om exponering för ränterisk eller marknadsrisk med anledning av inbäddade derivat som är del av ett värdförsäkringsavtal om försäkringsgivaren inte behöver värdera det inbäddade derivatet till verkligt värde och inte heller gör det.

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 skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett

▼M3

företag tillämpar denna standard för en tidigare period skall det lämna upplysning om detta.

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, skall 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, skall företaget lämna upplysning om detta.

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 resultaträkningen”. 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.

▼M3

BILAGA A

Definierade begrepp

IFRS 4 och dess bilagor utgör en helhet.

återförsäkringstagare	**Försäkringstagaren** enligt ett **återförsäkringsavtal**.
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 välinformerade parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.
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 ovillkorlig 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 kompensera 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 innehavare till utfärdaren.
försäkrad händelse	En oviss framtida händelse som täcks av ett **försäkringsavtal** och ger upphov till **försäkringsrisk**.

▼M3

försäkringsgivare	Den part som enligt ett **försäkringsavtal** har en förpliktelse att kompensera 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.
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.
återförsäkringsföretag	Den part som enligt ett **återförsäkringsavtal** har en förpliktelse att kompensera 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.

▼M3

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.

B6 Vissa serviceuppdrag mot fast avgift där nivån på tjänsten beror på en oviss händelse uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i denna standard med 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

▼M3

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, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* 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 innehavaren av ett avtal till utfärdaren. Ett avtal som exponerar utfärdaren för finansiell risk utan betydande försäkringsrisk år inte ett försäkringsavtal.

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 någon 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 betingad 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.

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 innehavaren använder avtalet för att lindra en underliggande riskexponering.

▼M3

Om innehavaren 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 innehavaren 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 betingad 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).

(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 skall göras för att ersätta innehavaren 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, remburs, kreditderivat eller försäkringsavtal. Dessa avtal ligger dock utanför tillämpningsområdet för denna standard om företaget ingick dem, eller behöll dem, då det till en annan part överförde finansiella tillgångar eller finansiella skulder inom tillämpningsområdet för IAS 39 (se punkt 4 (d)).

(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

▼M3

av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ligger dock utanför dess tillämpningsområde eftersom de ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18, *Intäkter,* och IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.*

(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.

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) ett finansiellt garantiavtal (eller remburs, kreditderivat eller kreditförsäkringsavtal) som kräver betalningar även om innehavaren inte har drabbats av någon förlust med anledning av gäldenärens underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid (se IAS 39).

(g) avtal som kräver en betalning på grund av en klimatisk, 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 klimatisk, 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 depositionsredovisning, som innebär följande

(a) ena parten redovisar den mottagna ersättningen som en finansiell skuld och inte en intäkt.

▼M3

(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 betingade 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 innehavaren 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 innehavaren. I det avtalet överför innehavaren 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 innehavaren är detta avtal inte något försäkringsavtal.

(d) eventuell återförsäkringsåterbäring. Försäkringsgivaren redovisar dessa separat.

B25 En försäkringsgivare skall bedöma försäkringsriskens betydelse för varje avtal för sig, och inte genom att hänvisa till de finansiella rapporternas väsentlighet. (*) 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.

(*) I detta syfte utgör avtal som ingåtts samtidigt med en motpart (eller avtal som annars är beroende av varandra) ett enda avtal.

▼M3

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 livslång 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 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 specificerar 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 avvecklats eller löpt ut.

▼M3

BILAGA C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag antar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

Ändringar i IAS 32 och IAS 39

C1 I IAS 32, *Finansiella instrument*: *Upplysningar och klassificering,* (enligt omarbetning år 2003), ändras punkt 4 (d) till 4(c). Punkt 4 (c) numreras om till 4 (d) och ändras som anges i punkt C4.

Punkt 6 stryks.

Följande mening läggs till i slutet av punkt VT8:

Vissa av dessa variabla rättigheter och förpliktelser kan vara försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.

C2 I IAS 39, *Finansiella instrument*:*Redovisning och värdering,* (enligt omarbetning år 2003), ändras punkt 2 (e) till punkt 2 (d). Punkt 2 (d) numreras om till 2 (e) och ändras som anges i punkt C5. Punkt VT4 ändras till följande ordalydelse:

VT4. 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.

C3 Punkterna 4 (e) i IAS 32 och 2 (h) i IAS 39 innehåller undantag från tillämpningsområdet för derivat baserade på klimat, geologiska eller andra fysiska variabler. Dessa punkter är strukna. Till följd av detta faller sådana derivat inom tillämpningsområdet för IAS 32 och IAS 39, såvida de inte uppfyller kraven för ett försäkringsavtal och faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4. Dessutom ändras punkt VT1 i IAS 39 till följande ordalydelse:

VT1. Vissa avtal kräver en betalning baserat 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, *Försäkringsavtal*, faller de inom tillämpningsområdet för denna standard.

C4 I IAS 32 infogas en ny punkt 4 (e). Till följd av denna ändring och ändringarna på grund av punkterna C1 och C3, och IFRS 3, *Företagsförvärv och samgåenden*, lyder punkt 4(c)-(e) som följer ordalydelse:

(c) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid ett företagsförvärv eller samgående (se IFRS 3,* Företagsförvärv och samgående*). Detta undantag gäller endast förvärvaren.

(d) försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4,* Försäkringsavtal.*- Denna standard skall tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IAS 39 innehåller krav på att företaget skall redovisa dem separat.

(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 AG25-AG35 i denna standard avseende skillnaden mellan finansiella skulder och egetkapitalinstrument. Dessa instrument är emellertid underställda alla andra krav i denna standard. Standarden skall dessutom tillämpas på derivat som är inbäddade i dessa instrument (se IAS 39).

Punkt 4 (f), införd i och med IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, ändras inte.

C5 I IAS 39 stryks punkt 2 (f). Till följd av denna ändring och ändringarna på grund av punkterna C2 och C3, och IFRS 3, *Företagsförvärv och samgåenden*, lyder punkt 2 (d)-(g) som följer ordalydelse:

(d) finansiella instrument som företaget emitterat och som uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner). Dock skall innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

(e) rättigheter och förpliktelser enligt ett* försäkringsavtal *enligt definitionen i IFRS 4, Försäkringsavtal, eller enligt ett avtal som faller

▼M3

inom tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 (se punkterna 10-13 och bilaga A, punkterna VT23-VT33). Dessutom gäller att om ett försäkringsavtal är ett finansiellt garantiavtal som ingåtts, eller behållits, vid överföringen till annan parts finansiella tillgångar eller finansiella skulder som faller inom tillämpningsområdet för denna standard, skall emittenten tillämpa denna standard på avtalet (se punkt 3 och bilaga A, punkt VT4A).

(f) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid ett företagsförvärv eller samgående (se IFRS 3, **Företagsförvärv och samgåenden).*** ***Detta undantag gäller endast förvärvaren.***

(g) avtal mellan en förvärvare och en säljare i ett företagsförvärv att köpa eller sälja ett förvärvat företag vid en framtida tidpunkt.

Punkt 2 (i) och (j) numreras om till 2 (h) och (i). Punkt 2 (i), infördes på grund av IFRS 2, *Aktiebaserade ersättningar.*

Punkt 3 stryks och ersätts av en ny punkt 3 och punkt VT4A läggs till, enligt nedan:

3. Vissa finansiella garantiavtal kräver att utfärdaren gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren 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 skuldebrev. Om det kravet för över betydande risk till utfärdaren, är avtalet att försäkringsavtal enligt definition i IFRS 4 (se punkterna 2 (e) och VT4A). Andra finansiella garantiavtal kräver att betalning görs till följd av förändringar i en angiven 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. Sådana avtal faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

VT4A. Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, såsom formen av en finansiell garanti, remburs, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. De följande är exempel på den korrekta metoden (se punkterna 2 (e) och 3):

(a) Om avtalet inte är ett försäkringsavtal, i enlighet med definitionen i IFRS 4, tillämpar utfärdaren denna standard. Ett finansiellt garantiavtal som kräver betalning om en gäldenärs kreditvärdighet faller under en viss nivå faller därför inom tillämpningsområdet för denna standard.

(b) Om utfärdaren ådrog sig eller behöll den finansiella garantin då denne till annan part förde över finansiella tillgångar eller finansiella skulder som faller inom tillämpningsområdet för denna standard, tillämpar utfärdaren denna standard.

(c) Om avtalet är ett försäkringsavtal, i enlighet med definitionen i IFRS 4, tillämpar utfärdaren IFRS 4 såvida inte (b) är tillämplig.

(d) Om utfärdaren lämnade en finansiell garanti i samband med försäljning av varor, tillämpar utfärdaren IAS 18 för att avgöra när denne skall redovisa den uppkomna intäkten.

C6 I IAS 39, punkt 9, ersätts uttrycket ”annan variabel” i definitionen av ett derivat med uttrycket ”annan variabel, förutsatt att variabeln inte är specifik för någon avtalspart när det gäller en icke-finansiell variabel”. Samma ändring görs i punkt 10 i IAS 39. Den följande nya punkten VT12A läggs till i IAS 39:

VT12A Definitionen av ett derivat avser icke-finansiella variabler som inte är specifika för någon avtalspart. Dessa omfattar 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 uteblir. 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

▼M3

förändring i bilens fysiska skick, är förändringen i det restvärdet specifik för ägaren av den bilen.

C7 I IAS 32, har följande nya punkt 91A lagts till och i punkt 86 har hänvisningen till punkt 90 utökats till att omfatta punkt 91A:

91A. ***Vissa finansiella tillgångar och finansiella skulder innehåller en diskretionär del som beskrivs i IFRS 4,*** **Försäkringsavtal.*Om ett företag inte på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det verkliga värdet för en sådan del, skall företaget lämna upplysning om detta tillsammans med en beskrivning av avtalet, dess redovisade värde, en förklaring av varför det verkliga värdet inte kan beräknas tillförlitligt och, om möjligt, det intervall inom vilket det verkliga värdet troligen ligger.***

I punkt 49 (e), ersätts ”försäkringsbrev” med ”försäkringsavtal”.

C8 I IAS 39 ges i punkt VT30 exempel på inbäddade derivat som inte anses vara nära förknippade med ett värdavtal och punkt VT33 ger exempel på inbäddade derivat som anses vara nära förknippade med ett värdavtal. Punkterna VT30 (g) och VT33 (a), (b) och (d) ändras genom tillägg av hänvisningar till försäkringsavtal enligt följande och i punkt VT33 läggs (g) och (h) till:

VT30 (g) En köpoption, säljoption, eller en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett värdränteavtal eller värdförsäkringsavtal är inte nära förknippat med värdavtalet såvida inte optionens lösenpris är nästan lika stort vid varje lösendatum som det upplupna anskaffningsvärdet för värdränteavtalet eller det redovisade värdet på värdförsäkringsavtalet. Sett från perspektivet för en utfärdare till ett konvertibelt skuldebrev med en inbäddad köp- eller säljoptionsdel (del), görs bedömningen av huruvida köp- eller säljoptionen är nära förknippad med värdränteavtalet innan egetkapitalinstrumentet skiljs av enligt IAS 32.

VT33 (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 värdavtalet såvida inte det kombinerade avtalet kan regleras på ett sådant sätt att innehavaren inte skulle återfå praktiskt taget hela sin redovisade investering eller det inbäddade derivatet skulle kunna åtminstone fördubbla innehavarens första avkastning på värdavtalet 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 värdavtalet.

(b) Ett inbäddat räntegolv (floor) eller räntetak (cap) på ett ränteavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värdavtalet, 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 värdavtalet. 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 skall betalas eller erhållas för tillgången nära förknippat med värdavtalet om både taket och golvet inte hade något realvärde vid avtalets början och inte har fått någon hävstångseffekt.

(d) Ett inbäddat valutaderivat i ett värdavtal 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 värdavtalet 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 brukar användas i avtal om köp eller försäljning av icke-finansiella poster i den ekonomiska miljö där transaktionen äger rum (till exempel en relativt

▼M3

stabil och likvid valuta som vanligen används i lokala affärsuppgörelser eller utrikeshandel).

(g) En andelsbunden del som är inbäddad i ett finansiellt värdinstrument eller värdförsäkringsavtal är nära förknippad med värdinstrumentet eller värdavtalet om de andelsnoterade betalningarna värderas till aktuella andelsvärden som återspeglar det verkliga värdet på fondens tillgångar. En andelsbunden del 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 värdavtalet).

Ändringar i andra standarder

C9 IAS 18, *Intäkter,* ändras enligt nedan.

Punkt 6 (c) ändras till följande ordalydelse:

(c) försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal*,

C10 I IAS 19, *Ersättningar till anställda*, har följande fotnot lagts till definitionen i punkt 7 av ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång, efter första gången ordet "försäkringsbrev" förekommer:

(*) Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är inte nödvändigtvis ett försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*.

C11 I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, stryks punkterna 1 (b) och 4 och en ny punkt 5 (e) förs in enligt nedan:

(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.

I punkt 2 (ändrad 2003 på grund av IAS 39) stryks den sista meningen.

C12 I IAS 40, *Förvaltningsfastigheter,* (enligt omarbetning år 2003), läggs punkterna 32A-32C och 75 (f) (iv) till och en hänvisning till punkt 32A läggs till i punkt 30 enligt nedan:

30. ***Förutom de undantag som nämns i punkterna 32A och 34, skall 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 skall tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.***

Förvaltningsfastigheter som är knutna till skulder

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 bedriver en intern fastighetsfond som ger ut nominella andelar, där vissa andelar innehas av investerare i kopplade 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.

32C. Om ett företag väljer olika metoder för de två kategorierna som beskrivs i punkt 32A, skall 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 skall redovisas i resultaträkningen. Om en förvaltningsfastighet säljs från en grupp där metoden med

▼M3

verkligt värde används till en grupp där anskaffningsvärde används, blir alltså fastighetens verkliga värde vid försäljningsdatum dess antagna anskaffningsvärde.

75(f)(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).***

C13 IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras enligt nedan.

I punkt 12 ändras hänvisningen till punkterna 13-25C så att hänvisning görs till punkterna 13-25D.

Punkterna 13 (g) och (h) ändras och en ny punkt (i) infogas, enligt nedan:

(g) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkt 25A):

(h) aktierelaterade betalningstransaktioner (punkterna 25B och 25C),

och

(i) försäkringsavtal (punkt 25D).

Efter punkt 25C läggs en ny rubrik och punkt 25D till enligt nedan:

Försäkringsavtal

25D En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 4, *Försäkringsavtal*. IFRS 4 begränsar förändringar av redovisningsprinciper för försäkringsavtal, inklusive förändringar som görs av en förstagångstillämpare.

Punkt 36A och den föregående rubriken ändras genom att hänvisningar till IFRS 4 införs, till följande ordalydelse:

Undantag från kravet att räkna om jämförande information för IAS 39 och IFRS 4

36A I sina första finansiella rapporter enligt IFRS skall ett företag som antar IFRS före 1 januari 2006 redovisa jämförande information för åtminstone ett år, men denna jämförande information behöver inte uppfylla kraven i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4. Ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller kraven i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4 under sitt första år efter övergången skall

(a) tillämpa sina tidigare redovisningsprinciper i den jämförande informationen på finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IAS 32 och IAS 39 och på försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4,

(b) upplysa om detta tillsammans med den grund som använts för att upprätta informationen,

och

(c) lämna upplysningar om vilka justeringar som skulle behövas för att informationen skulle uppfylla kraven i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4. Företaget behöver inte kvantifiera dessa justeringar. Företaget skall dock behandla en eventuell justering mellan balansräkningen på jämförelseperiodens balansdag (det vill säga den balansräkningen som innehåller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper) och balansräkningen vid början av den första rapportperioden enligt IFRS (det vill säga den första perioden som innehåller information som uppfyller kraven i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4) till följd av ett byte av redovisningsprincip och lämna de upplysningar som krävs i punkt 28 (a)-(e) och (f) (i) i IAS 8.

Punkt 28 (f) (i) är bara tillämplig på belopp som lämnas i balansräkningen på jämförelseperiodens balansdag.

När det gäller ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller villkoren i IAS 32, IAS 39 och IFRS 4, skall hänvisningar till ”tidpunkten för övergång till IFRS”, endast när det gäller dessa standarder, betyda början av den första rapportperioden enligt IFRS.

C14 SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal,* (ändrad på grund av IAS 39), ändras enligt nedan.

▼M3

Punkt 7 ändras enligt nedan:

7. Andra förpliktelser enligt ett upplägg, inklusive alla avgivna garantier och förpliktelser till följd av en förtida uppsägning, skall redovisas i enlighet med IAS 37, IAS 39 eller IFRS 4, beroende på hur förpliktelserna utformats.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 23

(OMARBETAD 1993)

Lånekostnader

Denna omarbetade standard ersätter IAS 23, Capitalisation of Borrowing Costs (”Aktivering av lånekostnader”), som fastställdes av styrelsen i mars 1984. Den omarbetade standarden trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.

En SIC-tolkning hör ihop med IAS 23:

— SIC-2: Konsekvent redovisning av lånekostnader.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4-6
Lånekostnader – Huvudprincip	7-9
Redovisning	7-8
Upplysningar	9
Lånekostnader – Tillåten alternativ princip	10-29
Redovisning	10-28
Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet	13-18
Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde	19
Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet	20-22
Perioder då lånekostnader tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet	23-24
Tidpunkt från vilken lånekostnader inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet	25-28
Upplysningar	29
Övergångsbestämmelser	30
Ikraftträdande	31

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange hur lånekostnader skall redovisas. Standarden kräver normalt att lånekostnader belastar resultatet i den period de uppkommer. Standarden tillåter emellertid en alternativ princip som innebär att lånekostnader, som är direkt hänförliga till anskaffning, uppförande eller produktion av vissa angivna tillgångar, skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas vid redovisning av lånekostnader.**

2. Standarden ersätter IAS 23, Capitalisation of Borrowing Costs (”Aktivering av lånekostnader”), som fastställdes 1983.

▼B

3. Standarden omfattar inte utdelning eller beräknade kostnader för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital som inte klassificeras som skuld.

DEFINITIONER

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

Lånekostnader är ränta och andra kostnader som uppkommer då ett företag lånar upp kapital.

En tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

5. Lånekostnader kan innefatta

(a) ränta på checkräkningskrediter samt på kort- och långfristig upplåning,

(b) under- eller överkurs hänförlig till upplåning, periodiserad över lånets löptid,

(c) extra kostnader som uppkommit i samband med upplåning, periodiserade över lånets löptid,

(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.

6. Exempel på tillgångar för vilka lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet är lagertillgångar som tar betydande tid i anspråk att färdigställa för försäljning samt produktionsanläggningar, kraftverk och förvaltningsfastigheter. Andra investeringar och de lagertillgångar som tillverkas regelbundet eller löpande i större kvantiteter med kort tillverkningstid är inte tillgångar för vilka lånekostnaderna kan inräknas i anskaffningsvärdet. Tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärvas är inte heller tillgångar för vilka lånekostnaderna kan inräknas i anskaffningsvärdet.

LÅNEKOSTNADER – HUVUDPRINCIP

Redovisning

7. **Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänför sig.**

8. Enligt huvudprincipen belastar lånekostnader resultatet för den period till vilken de hänför sig, oavsett hur de upplånade medlen används.

Upplysningar

9. **De finansiella rapporterna skall innehålla upplysning om den redovisningsprincip som tillämpas för lånekostnader.**

LÅNEKOSTNADER – TILLÅTEN ALTERNATIV PRINCIP

Redovisning

10. **Lånekostnader skall belasta resultatet för den period till vilken de hänför sig, utom till den del de inräknas i en tillgångs anskaffningsvärde i enlighet med punkt 11.**

11. **Lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång som med nödvändighet tar betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning skall inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Storleken på de lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet skall fastställas enligt denna standard** ([1])**.**

12. Enligt den tillåtna alternativa principen inräknas de lånekostnader, som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång, i anskaffningsvärdet för den aktuella tillgången om det kan anses sannolikt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och

([1]) Se även SIC-2: Konsekvent redovisning av lånekostnader.

▼B

kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Andra lånekostnader redovisas som en kostnad i den period de uppkommer.

Lånekostnader som inräknas i anskaffningsvärdet

13. Lånekostnader som är direkt hänförliga till inköp, konstruktion eller produktion av en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, är sådana lånekostnader som skulle ha undvikits om åtgärden inte genomförts. Då ett företag lånar upp kapital specifikt i syfte att förvärva en viss tillgång, kan de lånekostnader som är direkt hänförliga till tillgången i fråga enkelt identifieras.

14. Det kan vara svårt att identifiera ett direkt samband mellan viss upplåning och en tillgång och bestämma den upplåning som annars hade undvikits. Sådana svårigheter uppkommer exempelvis då ett företags finansieringsverksamhet samordnas centralt. Svårigheter uppstår också då en koncern använder ett antal instrument vid upplåning av kapital till olika räntesatser och sedan lånar ut detta kapital till olika företag i koncernen. Andra komplikationer uppstår vid lån i utländsk valuta eller lån som är knutna till utländska valutor när koncernen är verksam i ett höginflationsland och från svängningar i valutakurser. Detta leder till svårigheter i att fastställa storleken på de lånekostnader som är direkt hänförliga till förvärvet av en viss tillgång och i sådana fall måste särskilda bedömningar göras.

15. **Till den del medel lånas upp specifikt i syfte att anskaffa en sådan tillgång som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan komma ifråga för att inräknas i anskaffningsvärdet fastställas som de verkliga lånekostnaderna för upplåningen som uppkommit under perioden efter avdrag för de eventuella finansiella intäkter som uppkommer då upplånade medel tillfälligt placeras.**

16. Finansieringen av en tillgång kan innebära att ett företag lånar upp medel och därmed ådrar sig lånekostnader innan samtliga medel använts för investeringen i tillgången. I sådana fall placeras medlen ofta tillfälligt i avvaktan på att investeringen i tillgången genomförs. De lånekostnader som då inräknas i anskaffningsvärdet under en viss period minskas med samtliga finansiella intäkter som är hänförliga till tillfälligt placerade upplånade medel.

17. **Till den del medel lånas upp via allmänna låneöverenskommelser och sedan används i syfte att förvärva sådana tillgångar som avses i punkt 11, skall de lånekostnader som kan inräknas i tillgångens anskaffningsvärde fastställas genom att en räntesats tillämpas på tillgångens investeringsbelopp. Räntan skall motsvara det vägda genomsnittet av företagets kostnader för utestående lån under perioden, exklusive lånekostnader som är hänförliga till lån som upptagits specifikt i syfte att förvärva en tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet. Summan av de lånekostnader som inräknas i tillgångars anskaffningsvärde under en period får inte överstiga den totala summan av de lånekostnader som uppkommit under den perioden.**

18. Beroende på omständigheterna kan det i vissa fall vara relevant att ta med moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån vid beräkningen av ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna. Det kan i andra fall vara mer relevant att varje dotterföretag använder ett vägt genomsnitt av lånekostnaderna för sin egen upplåning.

Redovisning då värdet på en tillgång överstiger verkligt värde

19. När det redovisade värdet eller när det förväntade slutliga anskaffningsvärdet på en tillgång för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet överstiger tillgångens återvinningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned i enlighet med regler i andra IAS:er. Under vissa omständigheter återförs det ned- eller avskrivna beloppet i enlighet med dessa andra standarder.

Tidpunkt från vilken lånekostnader skall inräknas i anskaffningsvärdet

20. **Lånekostnader inräknas i anskaffningsvärdet för en tillgång från den tidpunkt då**

(a) **utgifter som ingår i tillgångens anskaffningsvärde har uppkommit,**

(b) **lånekostnader har uppkommit samt**

(c) **aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning har påbörjats.**

▼B

21. Utgifter för en tillgång omfattar endast sådana som resulterat i betalningar, överföringar av andra tillgångar till tredje part eller att en räntebärande skuld uppkommit. Utgifterna minskas med mottagna förskottsbetalningar och bidrag som är hänförliga till tillgången (se IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd). Det genomsnittliga redovisade värdet av en tillgång under en period, inklusive lånekostnader som tidigare inräknats i anskaffningsvärdet, är normalt en tillräckligt god approximation av det belopp som tillsammans med räntesatsen skall användas vid beräkning av det belopp som skall inräknas i anskaffningsvärdet.

22. Aktiviteterna som är nödvändiga för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än enbart fysisk framställning av tillgången. De innefattar även tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av den fysiska framställningen av tillgången, såsom aktiviteter för att införskaffa tillstånd. Däremot beaktas inte aktiviteter som inträffar under en period då tillgången enbart innehas utan att någon produktion eller utveckling sker som förändrar tillgångens beskaffenhet. Lånekostnader avseende innehavd mark inräknas i anskaffningsvärdet exempelvis under den tid som exploateringsarbete pågår. Däremot inräknas lånekostnaderna inte i anskaffningsvärdet under den tid inget exploateringsarbete pågår.

Perioder då lånekostnader tillfälligt inte får inräknas i anskaffningsvärdet

23. **Lånekostnader som uppkommer när en aktiv utveckling av tillgången är avbruten under en längre period får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.**

24. Lånekostnader kan uppkomma under en längre period under vilken aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning har avbrutits. Sådana kostnader är kostnader för innehav av delvis färdigställda tillgångar och inräknas inte i tillgångens anskaffningsvärde. Lånekostnader som uppkommer under en period då omfattande tekniskt och administrativt arbete utförs inräknas emellertid i anskaffningsvärdet. Lånekostnader som uppkommer under en temporär fördröjning, som är en nödvändig del av processen att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning, inräknas i tillgångens anskaffningsvärde. Exempelvis inräknas lånekostnaderna under den längre period som krävs för att varan skall mogna eller den period som högt vattenstånd försenar byggandet av en bro, om sådant högt vattenstånd är vanligt under byggnadsperioden i det berörda geografiska området.

Tidpunkt från vilken lånekostnader inte längre får inräknas i anskaffningsvärdet

25. **Lånekostnader som uppkommer efter att i huvudsak alla aktiviteter som krävs för att färdigställa en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, för dess avsedda användning eller försäljning är slutförda, får inte inräknas i tillgångens anskaffningsvärde.**

26. En tillgång är normalt färdigställd för avsedd användning eller försäljning när den fysiska framställningen av tillgången har avslutats, även om rutinmässigt administrativt arbete kan återstå. Om smärre åtgärder, exempelvis utsmyckning av en fastighet i enlighet med köparens eller användarens specifikationer, är allt som återstår, indikerar detta att de huvudsakliga aktiviteterna är avslutade.

27. **En tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, kan tillverkas i form av fristående delar där var och en av delarna kan användas separat medan tillverkningen av andra delar fortgår. Lånekostnader som är hänförliga till den färdigställda delen och som avser tiden efter det att i huvudsak alla aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa den delen för avsedd användning eller försäljning är slutförda skall då inte inräknas i anskaffningsvärdet för den färdigställda delen.**

28. Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en kan användas individuellt är ett exempel på en tillgång, för vilken lånekostnader kan inräknas i anskaffningsvärdet, där varje del kan användas separat, medan tillverkningen av andra byggnader inom industriområdet fortsätter. Ett exempel på en tillgång, som behöver vara färdigställd i alla delar innan någon del kan tas i bruk, är en fabriksanläggning för tillverkning av produkter där tillverkningen innefattar flera processer som utförs i en obruten följd i olika delar av fabriksanläggningen, såsom i ett stålverk.

▼B

UPPLYSNINGAR

29. **De finansiella rapporterna skall upplysa om**

(a) **den princip som tillämpats för redovisning av lånekostnader,**

(b) **summan av lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden samt**

(c) **den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de lånekostnader som inräknats i tillgångars anskaffningsvärden under redovisningsperioden.**

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

30. **När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip uppmuntras ett företag att ändra i sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Alternativt skall företag som följer tillåten alternativ princip i anskaffningsvärdet för en tillgång inräkna endast lånekostnader som uppkommit efter datumet för standardens ikraftträdande, vilket uppfyller kriterierna för tillgångsredovisning.**

IKRAFTTRÄDANDE

31. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1995 eller senare.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 24

Upplysningar om närstående

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–4
Syftet med upplysningar om närstående	5–8
Definitioner	9–11
Upplysningar	12–22
Ikraftträdande	23
Upphävande av IAS 24 (omformaterad 1994)	24

Denna omarbetade standard ersätter IAS 24 (omformaterad 1994), *Upplysningar om närstående* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

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 med sådana parter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Standarden skall tillämpas vid***

(a) identifiering av relationer och transaktioner med närstående,

(b) identifiering av utestående mellanhavanden 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 skall lämnas om dessa poster.

3. ***Denna standard kräver att upplysning lämnas om transaktioner med och utestående mellanhavanden med närstående i ett moderföretags, en***

▼M5

samägares eller ett ägarföretags separata finansiella rapporter, enligt IAS 27, **Koncernredovisning och separata 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 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.

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 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 – en part är närstående till ett företag om parten

(a) direkt eller indirekt genom en eller flera mellanhänder

(i) utövar ett bestämmande inflytande över eller står under ett bestämmande inflytande från det företaget, eller står under samma bestämmande inflytande som företaget (detta inbegriper moderföretag, dotterföretag och systerföretag),

(ii) har en andel i företaget, som ger den ett betydande inflytande över företaget,

eller

(iii) har ett gemensamt bestämmande inflytande över företaget,

(b) är ett av företagets intresseföretag (enligt definitionen i IAS 28, **Innehav i intresseföretag*****),***

(c) är ett joint venture i vilket företaget är samägare (se IAS 31, **Andelar i joint ventures*****),***

(d) är en nyckelperson i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag,

(e) är nära familjemedlem till någon av de personer som avses i (a) eller (d),

(f) är ett företag som står under bestämmande inflytande av, står under ett gemensamt bestämmande inflytande av eller står under betydande inflytande av, eller för vilket en betydande andel av rösterna i ett sådant företag innehas av, direkt eller indirekt, en sådan person som avses i (d) eller (e),

eller

▼M5

(g) parten är en plan för ersättningar efter avslutad anställning till förmån för anställda i företaget, eller till ett företag som är närstående till företaget.

En transaktion med närstående är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan närstående, 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. Sådana närstående kan vara

(a) personens sammanboende och barn,

(b) barn till personens sammanboende,

och

(c) Personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personen eller dennes sammanboende.

Ersättning innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19, **Ersättningar till anställda***), inklusive ersättningar till anställda för vilka* **IFRS 2, Aktierelaterade ersättningar,** *tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, skall 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 pensionsersättningar, 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 skall 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.

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.

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 nödvändigtvis vara närstående

(a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning gemensam, oaktat (d) och (f) i definitionen av ”närstående”,

(b) två samägare, enbart på grund av de utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över ett joint venture,

(c) (i) finansiärer,

(ii) fackföreningar,

▼M5

(iii) offentliga verksamheter,

och

(iv) departement och myndigheter

enbart på grund av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess),

eller

(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.

UPPLYSNINGAR

12. ***Upplysningar om relationer mellan moderföretag och dotterföretag skall lämnas oavsett om det har förekommit några transaktioner mellan dessa närstående eller ej. Ett företag skall upplysa om namnet på moderföretaget 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 finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, skall upplysning lämnas även om namnet på det näst högsta moderföretag som gör det.***

13. För att en användare av finansiella rapporter skall 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.

14. Upplysningsplikten om närståenderelationer mellan moderföretag och dotterföretag gäller utöver upplysningskraven i IAS 27, IAS 28 och IAS 31, som kräver en lämplig förteckning över och beskrivning av betydande innehav i dotterföretag, intresseföretag och företag som står under gemensamt bestämmande inflytande.

15. Om varken företagets moderföretag eller den part som har det slutliga bestämmande inflytandet upprättar finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, skall företaget lämna upplysning om namnet på det första moderföretag, ovanför närmaste moderföretag, som gör det. Det näst högsta moderföretaget är koncernens första moderföretag ovanför det närmaste moderföretaget som upprättar en koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten.

16. ***Ett företag skall 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.

17. ***Om det har förekommit transaktioner mellan närstående skall ett företag lämna upplysningar om såväl karaktären på närståenderelationen som sådan information om transaktioner och utestående mellanhavanden som krävs för en förståelse av den effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna. Dessa krav på upplysningar gäller utöver kraven i punkt 16 rörande upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Upplysningarna skall minst innehålla uppgift om***

(a) transaktionsbeloppen,

(b) de utestående mellanhavanden storlek och

(i) dessas villkor, inklusive information om eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som skall lämnas,

och

(ii) uppgifter om eventuella lämnade eller mottagna garantier,

(c) avsättningar for osäkra fordringar hänförliga till de utestående fordringarnas storlek,

▼M5

och

(d) periodens redovisade kostnader avseende osäkra fordringar på närstående.

18. ***De upplysningar som krävs enligt punkt 17 skall 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.

19. Klassificeringen av skulder till och fordringar på närstående i de olika kategorierna enligt punkt 18 är en utvidgning av upplysningskraven i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, rörande information som skall 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.

20. 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,

och

(i) reglering av skulder på uppdrag av företaget eller av företaget på uppdrag av annan part.

21. 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.

22. ***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.***

IKRAFTTRÄDANDE

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

UPPHÄVANDE AV IAS 24 (OMFORMATERAD 1994)

24. Denna standard ersätter IAS 24, *Upplysningar om närstående*, (omformaterad 1994).

▼M5

BILAGA

Ändring av IAS 30

Ändringen i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringen tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*, ändras punkt 58 till följande ordalydelse:

58. När en bank har genomfört transaktioner med närstående är det lämpligt att lämna upplysning om såväl karaktären på närståenderelationen som sådan information om transaktioner och utestående mellanhavanden som krävs för en förståelse av vilken effekt närståenderelationen kan ha på bankens finansiella rapporter. Upplysningarna skall lämnas i enlighet med kraven i IAS 24 och omfattar upplysningar om en banks principer vid utlåning till närstående samt vid transaktioner med närstående det belopp som ingår i

(a) …

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 26

(OMFORMATERAD 1994)

Redovisning av pensionsstiftelser

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1986. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har gjorts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-7
Definitioner	8-12
Avgiftsbestämda planer	13-16
Förmånsbestämda planer	17-31
Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder	23-26
Frekvens för aktuariella värderingar	27
Redovisningens innehåll	28-31
Alla planer	32-36
Värdering av förvaltningstillgångar	32-33
Upplysningar	34-36
Ikraftträdande	37

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas på rapporter för pensionsstiftelser i det fall sådana 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 IAS:er skall tillämpas på pensionsstiftelsers 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.

▼B

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 skall 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.

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 skall 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 skall betalas som pensionsersättning fastställs utifrån 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.

Oantastbar 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 skall även tillämpas på sådana planers 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 skall användas både för informella och formella planer.

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

▼B

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 skall 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 rapport som omfattar

(a) en beskrivning av den väsentliga verksamheten 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 samt stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut samt

(c) en beskrivning av investeringsprinciperna.

FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

17. **Rapporten för en förmånsbestämd plan skall innehålla antingen**

(a) **en sammanställning som visar**

(i) **nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,**

(ii) **nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på oantastbara och antastbara ersättningar samt**

(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 oantastbara och antastbara ersättningar eller**

(ii) **en hänvisning till denna information i en bifogad aktuariell rapport.**

Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per balansdagen, skall den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

18. **I enlighet med punkt 17 skall 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 prognostiserade lönenivåer samt upplysning lämnas om använd metod. Upplysning skall också lämnas om effekten av eventuella förändringar i aktuariella antaganden, som har haft en väsentlig inverkan på nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.**

▼B

19. **Rapporten skall innehålla en förklaring av förhållandet mellan nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och nettotillgångar tillgängliga för ersättningar samt 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 en rapport som omfattar

(a) en beskrivning av den väsentliga verksamheten 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 samt

(d) en beskrivning av investeringsprinciperna.

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 samt

(c) beloppet avseende nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder när aktuella lönenivåer används, sammanhänger i allmänhet närmare med det belopp som skall betalas i händelse av upphörande eller avveckling av planen.

25. De orsaker som anges för att använda prognostiserad lön omfattar

(a) finansiell information skall färdigställas utifrån fortlevnadsprincipen, oavsett vilka antaganden och uppskattningar som måste göras,

(b) för slutliga betalningsplaner fastställs ersättningen utifrån lönerna vid eller nära pensionstidpunkten och därmed måste prognoser ställas för löner, avgiftsnivåer och avkastning samt

(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 skall 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 den finansiella informationen 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 balansdagen, skall den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

Redovisningens innehåll

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 skall en sammanställning ingå, som visar nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och det resulterande över- eller underskottet. Redovisningen skall 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 också innefatta en 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 de 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 28 (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 skall 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.

30. De som förespråkar det format som beskrivs i punkt 28 (c) menar att nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder inte skall innefattas i en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar enligt det format som beskrivs i punkt 28 (a) eller ens att upplysning skall 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, skall 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.

▼B

ALLA PLANER

Värdering av förvaltningstillgångar

32. **Pensionsstiftelsers investeringar skall 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, skall 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 balansdagen 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, skall 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 IAS:er.

Upplysningar

34. **En pensionsstiftelses redovisning, oavsett om det gäller en avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan, skall också innehålla**

(a) **en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,**

(b) **en sammanställning över väsentliga redovisningsprinciper samt**

(c) **en beskrivning av planen och effekten av eventuella förändringar i planen under perioden.**

35. Pensionsstiftelsers redovisningar omfattar i tillämpliga fall

(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 samt

(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 samt

(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 oantastbar ersättning

▼B

och antastbar 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 skall läsas i sammanhang med därtill hänförlig finansiell information samt

(e) för avgiftsbestämda planer, en beskrivning av de väsentliga aktuariella antaganden som gjorts och den metod som används för att beräkna nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

36. Pensionsstiftelsens redovisning skall innehålla en beskrivning av planen, antingen som del av den finansiella informationen eller i separat rapport. Den kan innehålla

(a) namn på de anställda och de anställningsgrupper som omfattas av planen,

(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 samt

(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 i rapporten.

IKRAFTTRÄDANDE

37. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser för perioder som börjar den 1 januari 1988 eller senare.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 27

Koncernredovisning och separata finansiella rapporter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1–3
Definitioner	4–8
Utformning av koncernredovisning	9–11
Koncernredovisningens omfattning	12–21
Tillvägagångssätt vid upprättande av koncernredovisning	22–36
Redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag i separata finansiella rapporter	37–39
Upplysningar	40–42
Ikraftträdande	43
Upphävande av andra uttalanden	44–45

Denna omarbetade standard ersätter IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag*, (omarbetad 2000), och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid upprättande 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 IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*).

▼M5

3. ***Denna standard skall även tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag för de fall ett företag väljer, eller av lokala bestämmelser förpliktas, att upprätta separata finansiella rapporter.***

DEFINITIONER

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

Koncernredovisning **är en redovisning för en koncern upprättad som en ekonomisk enhet.**

Bestämmande inflytande **innebär en rätt att utforma ett företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.**

Anskaffningsvärdemetoden **är en redovisningsmetod som innebär att innehav redovisas till anskaffningsvärde. Ägarföretaget redovisar intäkt från innehavet endast till den del denna hänför sig till balanserade vinstmedel som investeringsobjektet har intjänat efter anskaffningstillfället. Erhållna utdelningar som överstiger dessa vinstmedel betraktas som en återbetalning av investeringen och redovisas som en minskning av andelens redovisade värde.**

En koncern består av moderföretaget och dess dotterföretag.

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

Ett moderföretag är ett företag som har ett eller flera dotterföretag.

Separata finansiella rapporter är sådana rapporter som upprättas av ett moderföretag, ett ägarföretag i ett intresseföretag eller en samägare i ett gemensamt styrt företag, i vilka innehaven redovisas utifrån det direkta ägarintresset snarare än utifrån investeringsobjektets redovisade resultat och nettotillgångar.

Ett dotterföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag, utan exempelvis ett 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 skall koncernredovisningen som upprättas enligt denna standard också överensstämma med IAS 28, *Innehav i intresseföretag,* och IAS 31, *Andelar i joint ventures*.

6. För företag beskrivna i punkt 5 utgör separata finansiella rapporter sådana rapporter som upprättas utöver de finansiella rapporter som anges i punkt 5. Separata finansiella rapporter behöver inte bifogas eller medfölja dessa rapporter.

7. Finansiella rapporter för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett 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, skall upprätta en koncernredovisning i vilken det tar in sina innehav i dotterföretag enligt denna standard.***

10. ***Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning om***

(a) moderföretaget självt är ett helägt dotterföretag eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och om dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och inte har något att invända mot, att moderföretaget inte upprättar 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

▼M5

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 (IFRS).

11. Ett moderföretag som enligt punkt 10 väljer att inte upprätta koncernredovisning, och bara upprättar separata finansiella rapporter, följer bestämmelserna i punkterna 37–42.

KONCERNREDOVISNINGENS OMFATTNING

12. ***Koncernredovisningen skall innefatta alla moderföretagets dotterföretag, förutom dem som nämns i punkt 16.***

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 (*)

(a) bestämmande inflytande över mer än hälften av rösterna i berört företag genom avtal med övriga ägare,

(b) rätten att utforma det andra företagets finansiella och operativa strategier genom stadgar eller avtal,

(c) rätten att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i det andra företagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan, och företaget står under ledning av den styrelsen eller det ledningsorganet,

eller

(d) rätten till över hälften 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 de exempelvis inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller förrän en framtida händelse inträffar.

15. Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett bestämmande inflytande skall företaget undersöka alla fakta och omständigheter (inklusive villkoren för utnyttjandet av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra kontraktsvillkor, 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.

16. ***Ett dotterföretag skall undantas från koncernredovisningen om det finns belägg för att (a) det bestämmande inflytandet är avsett att vara tillfälligt eftersom dotterföretaget förvärvats och innehas endast med avsikt att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och (b) om ledningen aktivt söker en köpare. Innehav i sådana dotterföretag skall klassificeras som tillgångar som innehas för handel och redovisas enligt IAS 39,*** **Finansiella instrument: Redovisning och värdering.**

17. Om ett dotterföretag som tidigare undantagits från koncernredovisningen i enlighet med punkt 16 inte avyttras inom tolv månader, skall det tas in i koncernredovisningen per förvärvsdatum (se IAS 22). De finansiella rapporterna för perioderna efter förvärvet skall räknas om.

18. I undantagsfall kan ett företag ha hittat en köpare till ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen i enligthet med punkt 16, men

(*) Se även SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*

▼M5

affären har inte slutförts inom tolv månader efter förvärvet på grund av att den måste godkännas av tillsynsmyndigheter eller andra parter. Företaget måste inte ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen om affären är under genomförande på balansdagen och såvida det inte finns skäl att anta att den inte kommer att slutföras kort därefter.

19. Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att delägaren är en riskkapitalorganisation, värdepappersfond, aktiefond eller ett liknande företag.

20. Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företag inom koncernen. Relevant information erhålls genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter. Exempelvis bidrar de upplysningar som krävs enligt IAS 14, *Segmentrapportering*, till att förklara betydelsen av olika affärsverksamheter inom koncernen.

21. Ett moderföretag förlorar sitt bestämmande inflytande när det förlorar rätten att utforma ett dotterföretags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Förlusten av det bestämmande inflytandet kan uppkomma oavsett om det absoluta eller relativa ägarförhållandet förändras eller ej. Det skulle exempelvis kunna inträffa om kontrollen av ett dotterföretag övertas av en regering, domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det skulle också kunna inträffa till följd av avtal.

TILLVÄGAGÅNGSSÄTT VID UPPRÄTTANDE AV KONCERNREDOVISNING

22. 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 skall 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 IAS 22, som innehåller en beskrivning av hur uppkommen goodwill behandlas),

    (b) minoritetsandelar av resultatet för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen för rapportperioden identifieras,

    och

    (c) minoritetsandelar i nettotillgångar för dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen identifieras skilt från moderföretagets eget kapital i dem. Minoritetsandelar i nettotillgångar består av

        (i) värdet av sådana minoritetsandelar vid tidpunkten för det ursprungliga förvärvet, såsom detta värde beräknas i enlighet med IAS 22,

        och

        (ii) minoritetsägarnas andel av förändringar i eget kapital efter förvärvet.

23. Om det finns potentiella röstberättigade aktier, fastställs andelarna av resultatet och förändringar i eget kapital hänförliga till moderföretaget samt minoritetsandelar på grundval av befintliga ägarintressen, och återspeglar inte en möjlig inlösen eller konvertering av potentiella röstberättigade aktier.

24. ***Koncerninterna fordringar och skulder, transaktioner, intäkter och kostnader skall elimineras i sin helhet.***

25. 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 nedskrivningar som måste tas upp i koncernredovisningen. IAS 12, *Inkomstskatter*, tillämpas på temporära skillnader som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

26. ***Finansiella rapporter för moderföretaget och dess dotterföretag, som används vid upprättande av koncernredovisningen, skall upprättas per samma balansdag. Om moderföretaget och dotterföretaget har olika balansdagar upprättar dotterföretaget, i koncernredovisningssyfte, särskilda finansiella rapporter per balansdagen för moderföretagets finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.***

▼M5

27. ***Om, i enlighet med punkt 26, ett dotterföretags finansiella rapporter, som används vid upprättandet av koncernredovisningen, upprättas per en balansdag som skiljer sig från moderföretagets balansdag, skall justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan detta datum och moderföretagets balansdag. Under alla omständigheter skall skillnaden mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar skall vara oförändrade från en period till en annan.***

28. ***Koncernredovisningar skall upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och andra händelser som inträffar under likartade omständigheter.***

29. Om ett företag i koncernen använder redovisningsprinciper som avviker från dem som tillämpas i koncernredovisningen för likartade transaktioner och händelser under liknande omständigheter, justeras företagets finansiella rapporter på lämpligt vis när de används vid upprättande av koncernredovisningen.

30. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen från förvärvsdatumet såsom det beskrivs i IAS 22. Ett dotterföretags intäkter och kostnader tas in i koncernredovisningen fram till den tidpunkt när moderföretaget upphör att ha ett bestämmande inflytande över dotterföretaget. Skillnaden mellan intäkterna för avyttringen av dotterföretaget och dess redovisade värde vid avyttringstidpunkten, inklusive de ackumulerade kursdifferenser som är hänförliga till dotterbolaget och som redovisas under eget kapital i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*, redovisas i koncernresultaträkningen som vinst eller förlust avseende avyttringen av dotterföretaget.

31. ***Ett innehav i ett företag skall redovisas i enlighet med 39,*** **Finansiella instrument: Redovisning och värdering,** ***från och med den tidpunkt då det upphör att vara ett dotterföretag, under förutsättning att det inte blir ett intresseföretag enligt definitionen i IAS 28 eller ett gemensamt styrt företag enligt beskrivningen i IAS 31.***

32. ***Innehavets redovisade värde vid den tidpunkt då företaget upphör att vara ett dotterföretag skall betraktas som dess anskaffningsvärde vid den första värderingen av en finansiell tillgång i enlighet med IAS 39.***

33. ***Minoritetsintressen skall redovisas i koncernbalansräkningen under eget kapital, skilt från moderföretagets egna kapital. Minoritetsintressen i koncernens resultat skall också redovisas separat.***

34. Resultatet hänförs till moderföretagets aktieägare och minoritetsintressen. Eftersom båda räknas som eget kapital, är det belopp som hänförs till minoritetsintressen inte en intäkt eller en kostnad.

35. Förluster som är hänförbara till minoritetsägare i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen kan överstiga minoritetens andel av dotterföretagets eget kapital. Överskjutande del och ytterligare förluster som kan hänföras till minoritetsägarna fördelas på majoritetsandelen, förutom i den mån minoritetsägarna har en bindande förpliktelse och har förmågan att göra ytterligare investeringar för att täcka förlusterna. Om dotterföretaget senare redovisar vinst, fördelas sådana vinster på majoritetsägarna fram till dess att minoritetsägarnas andel av de förluster som tidigare upptagits av majoritetsägarna har återvunnits.

36. Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av minoritetsintressen och klassificeras som eget kapital, beräknar moderföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

REDOVISNING AV INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, GEMENSAMT STYRDA FÖRETAG OCH INTRESSEFÖRETAG I SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

37. ***Vid upprättandet av separata finansiella rapporter skall innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag redovisas antingen***

(a) till anskaffningsvärde,

eller

(b) i enlighet med IAS 39.

Samma redovisningsprincip skall tillämpas för varje kategori av innehav.

38. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten. Punkterna 37 och

▼M5

39–42 är tillämpliga när ett företag upprättar separata finansiella rapporter som överensstämmer med International Financial Reporting Standards (IFRS). Företaget upprättar också koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten i enlighet med kraven i punkt 9, såvida inte undantaget i punkt 10 är tillämpligt.

39. ***Innehav i gemensamt styrda företag och intresseföretag som i koncernredovisningen redovisas i enlighet med IAS 39 skall redovisas på samma sätt i ägarföretagets separata finansiella rapporter.***

UPPLYSNINGAR

40. ***Följande upplysningar skall lämnas i koncernredovisningen***

(a) det faktum att ett dotterföretag inte omfattas av koncernredovisningen i enlighet med punkt 16,

(b) [Struken]

(c) karaktären på relationen mellan moderföretaget och ett dotterföretag, i vilket moderföretaget inte innehar, direkt eller indirekt genom dotterföretag, över hälften av rösterna,

(d) 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,

(e) balansdagen för ett dotterföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används för att upprätta koncernredovisning och är per en balansdag eller för en period som skiljer sig från moderföretagets, och anledningen till att en annan balansdag eller period används,

och

(f) karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (exempelvis som resultat 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.

41. ***Om separata finansiella rapporter upprättas för ett moderföretag som, i enlighet med punkt 10, väljer att inte upprätta koncernredovisning, skall 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 (IFRS) har upprättats och är tillgänglig för allmänheten, samt från vilken adress denna koncernredovisning kan erhållas,

(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 en skillnad, röstandelen,

och

(c) en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b).

42. ***När ett moderföretag (annat än moderföretag som omfattas av punkt 41), en samägare i ett gemensamt styrt företag eller ett ägarföretag i ett intresseföretag upprättar separata finansiella rapporter, skall 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 en skillnad, röstandelen,

och

(c) en beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i (b),

▼M5

och skall ange de finansiella rapporter som upprättas i enlighet med punkt 9 i denna standard, IAS 28 och IAS 31, med vilka de sammanhänger.

IKRAFTTRÄDANDE

43. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

44. Denna standard ersätter IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag* (omarbetad 2000).

45. Denna standard ersätter SIC-33, *Hur påverkas koncernredovisningen och tillämpningen av kapitalandelsmetoden av förekomsten av potentiella röstberättigade aktier?*

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*, ändras punkt 1 till följande ordalydelse:

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

…

Ett dotterföretag är ett företag, inklusive sådana företag som inte är aktiebolag utan exempelvis ett handelsbolag, som står under bestämmande inflytande av ett annat företag (moderföretaget).

Minoritetsintresse är den del av ett dotterföretags resultat och nettotillgångar hänförliga till egetkapitalinstrument som inte, direkt eller indirekt (genom dotterföretag), ägs av moderföretaget.

A2. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

A3. SIC-12, *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* ändras enligt nedan.

Referensen ändras till följande ordalydelse:

Referens: IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

Punkterna 9, 10 och 11 ändras till följande ordalydelse:

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 skall 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]

A4. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag,* med hänvisningar till IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*.

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 28

Innehav i intresseföretag

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1
Definitioner	2–12
Betydande inflytande	6–10
Kapitalandelsmetoden	11–12
Tillämpning av kapitalandelsmetoden	13–36
Nedskrivningar	31–34
Separata finansiella rapporter	35–36
Upplysningar	37–40
Ikraftträdande	41
Upphävande av andra uttalanden	42–43

Denna omarbetade standard ersätter IAS 28 (omarbetad 2000), *Redovisning av innehav i intresseföretag*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av innehav i intresseföretag. Den gäller dock inte innehav i intresseföretag som innehas av***

   (a) riskkapitalorganisationer,

   eller

   (b) värdepappersfonder, aktiefonder och liknande företag 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 skall värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, där förändringarna i verkligt värde redovisas i resultaträkningen för den period i vilken förändringarna uppkom.

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.

   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.

▼M5

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.

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

▼M5

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. Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i ägarföretagets andel i investeringsobjektet som uppstår genom sådana förändringar i investeringsobjektets eget kapital som inte redovisats i resultaträkningen. Sådana förändringar innefattar förändringar som uppkommit vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar och vid valutakursdifferenser. Ägarföretagets andel av sådana förändringar redovisas direkt mot eget kapital.

12. När det förekommer potentiella röstberättigade aktier, fastställs ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat och av förändringar i investeringsobjektets egna kapital utifrån aktuella ägandeförhållanden och återspeglar inte möjligt utnyttjande eller möjlig konvertering av potentiella röstberättigade aktier.

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

13. ***Ett innehav i ett intresseföretag skall redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden förutom när***

(a) det finns belägg för att innehavet har förvärvats och innehas endast i syfte att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och att företagsledningen aktivt söker en köpare,

(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) ägarföretaget skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för allmän handel (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. ***De innehav som beskrivs i punkt 13 (a) skall klassificeras som att de innehas för handel och redovisas i enlighet med IAS 39.***

15. När ett innehav i ett intresseföretag, som tidigare redovisades i enlighet med IAS 39, inte avyttras inom tolv månader, skall det redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden från och med förvärvsdatumet (se IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*). Finansiella rapporter för perioderna efter förvärvet skall räknas om.

16. I undantagsfall kan ett företag ha hittat en köpare för ett intresseföretag som uppfyller villkoren i punkt 13 (a), men inte ha genomfört försäljningen inom tolv månader efter förvärvet på grund av att tillsynsmyndigheter eller andra parter skall godkänna försäljningen. Företaget behöver inte tillämpa kapitalandelsmetoden på ett innehav i ett sådant intresseföretag om

▼M5

avyttringen pågår på balansdagen och det inte finns någon anledning att tro att den inte kommer att fullföljas kort därefter.

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.

18. ***Ett ägarföretag skall från och med det datum när ägarföretaget inte längre har betydande inflytande över ett intresseföretag upphöra att tillämpa kapitalandelsmetoden och i stället redovisa innehavet i enlighet med IAS 39 från och med detta datum, förutsatt att intresseföretaget inte blir ett dotterföretag eller ett joint venture enligt definition i IAS 31.***

19. ***Innehavets redovisade värde vid den tidpunkt då företaget upphör att vara ett intresseföretag skall betraktas som dess anskaffningsvärde vid den första värderingen av en finansiell tillgång i enlighet med IAS 39.***

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).

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 ”nedströmstransaktioner” är när ett ägarföretag säljer tillgångar till ett intresseföretag. Ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat som är följden av dessa transaktioner elimineras.

23. Ett innehav i ett intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med det datum det blir ett intresseföretag. Eventuell skillnad (såväl positiv som negativ) vid förvärvet mellan anskaffningsvärdet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet på intresseföretagets identifierbara nettotillgångar redovisas som goodwill (se IAS 22). Goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag innefattas i det redovisade värdet för innehavet. Erforderliga justeringar av ägareföretagets andel av resultatet efter förvärvet görs i syfte att exempelvis redovisa avskrivning på avskrivningsbara tillgångar, baserat på deras verkliga värden vid förvärvstillfället.

24. ***Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden använder ägarföretaget intresseföretagets senaste tillgängliga finansiella rapporter. Om ägarföretaget och intresseföretaget har olika balansdagar upprättar intresseföretaget, för ägarföretagets användning, finansiella rapporter per balansdagen för ägarföretagets finansiella rapporter, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.***

25. ***Om, i enlighet med punkt 24, ett intresseföretags finansiella rapporter, som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, upprättas per en balansdag som skiljer sig från ägarföretagets balansdag, skall justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan den dagen och ägarföretagets balansdag. Under alla omständigheter skall skillnaden mellan intresseföretagets och ägarföretagets balansdagar inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och skillnader i balansdagar skall vara oförändrade från en period till en annan.***

26. ***Ägarföretagets finansiella rapporter skall upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter.***

▼M5

27. Om ett intresseföretag använder andra redovisningsprinciper än ägarföretaget när det gäller likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, skall 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.

Nedskrivningar

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 skall 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.

33. Om tillämpning av kraven i IAS 39 tyder på att investeringen behöver skrivas ned, tillämpar företaget IAS 36, *Nedskrivningar*. Vid bestämning av investeringens nyttjandevärde beräknar företaget

(a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden som förväntas bli genererade av intresseföretaget, 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. Eventuellt nedskrivningsbehov på innehavet i intresseföretaget beaktas i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*. Därför nedskrivs i första hand i andelsvärdet ingående eventuell kvarvarande goodwill (se punkt 23).

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 skall, i ägarföretagets separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37-42 i IAS 27.***

36. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta separata finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten.

▼M5

UPPLYSNINGAR

37. *Följande upplysningar skall 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,

(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,

(e) balansdagen för ett intresseföretags finansiella rapporter, när sådana finansiella rapporter används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden och är per en balansdag eller för en period som skiljer sig från ägarföretagets, och anledningen till att en annan balansdag eller annan period används,

(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 skall klassificeras som anläggningstillgångar. Separat upplysning skall lämnas om ägarföretagets andel av resultatet för sådana intresseföretag samt om det redovisade värdet på sådana innehav. Även ägarföretagets andel av sådana intresseföretags verksamheter som är under avveckling skall redovisas separat.*

39. *Ägarföretagets andel av förändringar som redovisas direkt mot intresseföretagets egna kapital skall redovisas direkt mot ägarföretagets egna kapital och upplysning skall lämnas i redogörelsen för förändringar i eget kapital enligt kraven i IAS 1,* **Utformning av finansiella rapporter.**

40. *I enlighet med IAS 37*, **Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar**, *skall 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.

IKRAFTTRÄDANDE

41. *Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.*

▼M5

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?*

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 28, *Redovisning av innehav i intresseföretag,* med hänvisningar till IAS 28, *Innehav i intresseföretag*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 29

(OMFORMATERAD 1994)

Redovisning i höginflationsländer

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i april 1989. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

Följande SIC-tolkningar hör ihop med IAS 29:

— SIC-19: Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29.

— SIC-30: Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-4
Inflationsjustering av finansiella rapporter	5-10
Finansiella rapporter som baseras på anskaffningsvärde	11-28
Balansräkning	11-25
Resultaträkning	26
Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder	27-28
Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde	29-31
Balansräkning	29
Resultaträkning	30
Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder	31
Skatter	32
Kassaflödesanalys	33
Jämförelsetal	34
Koncernredovisning	35-36
Val och användning av allmänt prisindex	37
Länder som upphör att vara höginflationsländer	38
Upplysningar	39-40
Ikraftträdande	41

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas på primära finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag som upprättar finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta.**

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 skall 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 kraftiga och av varandra oberoende prisfluktuationer. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.

6. I de flesta länder upprättas primära finansiella rapporter baserat på anskaffningsvärde, utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ökningar av särskilda priser för tillgångar, med undantag för omvärdering av materiella anläggningstillgångar och investeringar. En del företag upprättar dock primära finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde, som återspeglar förändringar i de särskilda priserna på tillgångarna.

7. I höginflationsländer är finansiella rapporter, vare sig de baseras på återanskaffningsvärde eller anskaffningsvärde, endast användbara om de uttrycks i den värdeenhet som gäller på balansdagen. Följden blir att standarden skall tillämpas på primära 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.

8. **Finansiella rapporter för ett företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta skall, oavsett om rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och eventuell information avseende tidigare perioder skall också uttryckas i den på balansdagen gällande värdeenheten.**

9. **Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder inkluderas i nettoresultatet och redovisas separat.**

▼B

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

Balansräkning

11. Balansräkningsbelopp som inte redan uttryckts i på balansdagen gällande värdeenhet inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex.

12. Monetära poster räknas inte om eftersom de redan uttrycks i den på balansdagen gällande värdeenheten. Monetära poster är kontanter samt poster som skall erhållas eller erläggas i kontanter.

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 balansdagen. Posterna redovisas till detta belopp i den inflationsjusterade balansräkningen.

14. Övriga tillgångar och skulder är icke-monetära. Vissa icke-monetära poster redovisas till värdet per balansdagen, exempelvis nettoförsäljningsvärde och marknadsvärde, 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 balansdagen. Följaktligen inflationsjusteras materiella anläggningstillgångar, investeringar, 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.

16. Det kanske inte finns utförliga uppgifter om anskaffningstidpunkter för materiella anläggningstillgångar att tillgå eller så kanske de inte kan uppskattas. Under sådana sällsynta omständigheter 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 sällsynta omständigheter kan det bli nödvändigt att använda en uppskattning som exempelvis baseras på förändringar i växelkurs mellan rapportvalutan och en relativt stabil utländsk valuta.

18. En del icke-monetära poster redovisas till belopp som gällde vid andra datum än anskaffningstidpunkten eller per balansdagen, exempelvis materiella anläggningstillgångar som omvärderats vid en tidigare tidpunkt. I dessa fall skall redovisat värde inflationsjusteras från tidpunkten för den föregående omvärderingen.

19. En icke-monetär tillgångs inflationsjusterade värde minskas, i enlighet med tillämpliga IAS:er, när det överskrider postens återvinningsvärde. I dessa fall minskas därför inflationsjusterade belopp för materiella anläggningstillgångar, goodwill, patent och varumärken till återvinningsvärdet, inflationsjusterade belopp för varor i lager minskas till nettoförsäljningsvärde och inflationsjusterade belopp för kortfristiga investeringar minskas till marknadsvärde.

20. Intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan upprätta sina finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta. Balansräkning och resultaträkning för ett dylikt intresseföretag inflationsjusteras i enlighet med denna standard, i syfte att beräkna delägarens andel av objektets nettotillgångar och rörelseresultat. När intresseföretagets inflationsjusterade finansiella rapporter uttrycks i en utländsk valuta räknas de om till balansdagskurs.

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

▼B

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. IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser, tillåter ett företag att inkludera valutakursdifferenser för upplåning i redovisat värde för tillgångar, som följd av en kraftig och nyligen inträffad devalvering. En sådan metod är inte tillämplig för ett företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta, när tillgångens redovisade värde inflationsjusteras från dess anskaffningstidpunkt.

24. I början av den första perioden när standarden tillämpas skall 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 balansräkningen.

25. I slutet av den första perioden och under efterföljande perioder skall 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 skall anges i enlighet med IAS 1, Utformning av finansiella rapporter.

Resultaträkning

26. Enligt standarden skall alla poster i resultaträkningen uttryckas i på balansdagen 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 poster i resultaträkningen 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.

28. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder skall inkluderas i nettoresultatet. 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 resultaträkningen.

Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde

Balansräkning

29. Poster som redovisas till återanskaffningsvärde inflationsjusteras inte eftersom de redan uttrycks i på balansdagen gällande värdeenhet. Övriga poster i balansräkningen inflationsjusteras i enlighet med punkterna 11 till 25.

Resultaträkning

30. Resultaträkningar 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

▼B

redovisas till sina monetära belopp när de inträffade. Alla belopp måste därför inflationsjusteras till gällande värdeenhet per balansdagen 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 punkt 27 och 28. En resultaträkning som baseras på återanskaffningsvärde kan dock redan inkludera en justering som återspeglar effekten av prisförändringar på monetära poster i enlighet med punkt 16 i IAS 15, Information om effekterna av ändrade priser. En sådan justering är en del av vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder.

Skatter

32. Inflationsjusteringen av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kan ge upphov till skillnader mellan skattepliktig intäkt och redovisad intäkt. Dessa skillnader redovisas i enlighet med IAS 12, Inkomstskatter.

Kassaflödesanalys

33. Standarden kräver att alla poster i kassaflödesanalysen uttrycks i på balansdagen gällande värdeenhet.

Jämförelsetal

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.

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, Effekterna av ändrade valutakurser.

36. Om finansiella rapporter med olika balansdag omfattas av en koncernredovisning, måste alla poster, oavsett om de är icke-monetära eller monetära, inflationsjusteras till gällande värdeenhet per balansdagen 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, skall företaget använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenhet i slutet av föregående rapportperiod, som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.**

UPPLYSNINGAR

39. **Följande upplysningar skall lämnas** [1]**:**

(a) **Att finansiella rapporter och jämförelsetal för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i**

[1] Se även SIC-30: Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta.

▼B

köpkraft avseende rapportvalutan och därför uttrycks i på balansdagen gällande värdeenhet.

(b) **Om de finansiella rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde.**

(c) **Vilket prisindex som används och prisindexets nivå på balansdagen, 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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1990 eller senare.**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 30

(OMFORMATERAD 1994)

Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut

Denna omformaterade standard ersätter den standard som ursprungligen fastställdes av styrelsen i juni 1990. Den presenteras i det omarbetade format som antagits för IAS från och med 1991. Inga väsentliga ändringar har genomförts i den ursprungligen fastställda texten. Viss terminologi har ändrats i syfte att göra den jämförbar med aktuell IASC-praxis.

1998 ändrades punkterna 24 och 25 i IAS 30. Hänvisningar till IAS 25, Accounting for Investments, (”Redovisning av investeringar”) ersattes med hänvisningar till IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.

1999 ändrades punkterna 26, 27, 50 och 51 i IAS 30. Hänvisningar till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (”Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen”) ersattes med hänvisningar till IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, och följer den terminologi som används i IAS 37.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1-5
Bakgrund	6-7
Redovisningsprinciper	8
Resultaträkning	9-17
Balansräkning	18-25
Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden inklusive poster utanför balansräkningen	26-29
Löptider för tillgångar och skulder	30-39
Koncentrationer av tillgångar, skulder samt av poster utanför balansräkningen	40-42
Kreditförluster på lån och förskott	43-49
Allmänna bankrisker	50-52
Tillgångar ställda som säkerhet	53-54
Förvaltarverksamhet	55
Transaktioner med närstående	56-58
Ikraftträdande	59

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut (i det följande benämnda banker).**

2. Enligt denna standard omfattar begreppet ”bank” alla finansiella institut, för vilka en av huvudverksamheterna är inlåning och utlåning i syfte att låna ut medel och att investera medel och som omfattas av banklag eller liknande lagstiftning. Standarden är tillämplig för sådana företag även om ordet ”bank” inte ingår i företagets namn.

3. Bankerna utgör en betydande och inflytelserik sektor i näringslivet i hela världen. De flesta personer och organisationer använder banker, antingen för insättning eller som låntagare. Bankerna spelar en stor roll i att upprätthålla förtroendet för det monetära systemet genom att de har en nära relation med tillsynsmyndigheter och andra myndigheter samt i och med de föreskrifter som dessa myndigheter ålägger dem. Bankernas ställning är därför av väsentligt och allmänt intresse, i synnerhet vad gäller deras soliditet och likviditet och den relativa risk som sammanhänger med bankernas olika verksamhetsområden. Bankernas verksamhet, och därmed redovisnings- och rapportkrav, skiljer sig från verksamheten i andra kommersiella företag. I denna standard beaktas deras särskilda behov. Standarden uppmuntrar också till kommentarer till de finansiella rapporterna, rörande sådana frågor som hantering och styrning av likviditet och risk.

4. Standarden kompletterar andra IAS:er som också skall tillämpas av banker, såvida banker inte uttryckligen undantas i en standard.

5. Standarden skall tillämpas både på bankernas separata finansiella rapporter och koncernredovisningen. I det fall en koncern bedriver bankverksamhet, tillämpas standarden avseende den verksamheten på koncernbasis.

BAKGRUND

6. Användarna av en banks finansiella rapporter behöver relevant, tillförlitlig och jämförbar information som stöd i bedömningen av bankens finansiella ställning och resultat och som är till nytta när de fattar ekonomiska beslut. De behöver också information som kan ge dem en bättre förståelse av vad som särskilt utmärker bankverksamhet. Användarna behöver sådan information även om banken övervakas och till tillsynsmyndigheterna lämnar sådan information som inte alltid är offentlig. Därför måste upplysningarna i en banks finansiella rapporter vara så omfattande att de uppfyller användarnas behov, inom de begränsningar som är rimliga att kräva av bankens ledning.

7. Användarna av en banks finansiella rapporter är intresserade av bankens likviditet och soliditet och de risker som sammanhänger med de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen samt poster utanför balansräkningen. Likviditet avser tillgängligheten av tillräckliga medel för kontouttag och andra finansiella åtaganden när de förfaller. Soliditet avser överskottet av tillgångar över skulder och ger därmed information om huruvida banken har tillräckligt med kapital. En bank exponeras för likviditetsrisk och för risker som uppkommer vid valutafluktuationer, ränterörelser, förändringar i marknadspriser och vid motparts betalningsinställelse. Dessa risker kan återspeglas i de finansiella rapporterna, men användarna får en bättre förståelse om ledningen i en kommentar till de finansiella rapporterna beskriver hur den hanterar och styr de risker som sammanhänger med bankens verksamhet.

REDOVISNINGSPRINCIPER

8. Banker använder olika metoder för redovisning och värdering av poster i de finansiella rapporterna. Även om det är önskvärt att dessa metoder skall stämma överens, är detta inget som omfattas av denna standard. I enlighet med kraven i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter, och för att ge användare möjlighet att förstå vad en bank utgår från vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan upplysning behöva lämnas om redovisningsprinciper rörande följande punkter:

   (a) Redovisning av de huvudsakliga intäktstyperna (se punkt 10 och 11).

   (b) Värdering av värdepapper som innehas som kapitalplacering eller för handel (se punkt 24 och 25).

   (c) Skillnaden mellan de transaktioner och andra händelser som ger upphov till redovisning av tillgångar och skulder i balansräkningen och de transaktioner och andra händelser som endast ger upphov till eventualförpliktelser, eventualtillgångar och åtaganden (se punkterna 26 till 29).

▼B

(d) Grunden för fastställande av kreditförluster på lån och förskott och för avskrivning av ej indrivningsbara lån och förskott (se punkterna 43 till 49).

(e) Grunden för fastställande av omkostnader för allmänna bankrisker och hur dessa omkostnader redovisas (se punkterna 50 till 52).

Vissa av dessa ämnen omfattas av befintliga standarder och andra kan komma att behandlas vid en senare tidpunkt.

RESULTATRÄKNING

9. **En bank skall upprätta en resultaträkning i vilken intäkter och kostnader delas in efter karaktär och i vilken beloppen för de viktigaste intäkts- och kostnadstyperna framgår.**

10. **Utöver kraven i andra IAS:er skall upplysningar i resultaträkningen eller i noter till de finansiella rapporterna omfatta, men inte begränsas till, följande intäkts- och kostnadsposter:**

— **Ränteintäkter och liknande intäkter.**

— **Räntekostnader och liknande kostnader.**

— **Utdelningsintäkter.**

— **Intäkter avseende arvoden och provision.**

— **Kostnader avseende arvoden och provision.**

— **Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid värdepappershandel.**

— **Vinster efter avdrag för förluster på värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.**

— **Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid valutahandel.**

— **Övriga rörelseintäkter.**

— **Kreditförluster på lån och förskott.**

— **Allmänna administrationskostnader.**

— **Övriga rörelsekostnader.**

11. De huvudsakliga intäktstyper som uppkommer i bankverksamhet omfattar ränta, avgifter för tjänster, provision och resultat av handel. Separat upplysning lämnas om varje intäktstyp, så att användare kan bedöma bankens resultat. Sådana upplysningar lämnas utöver dem som rör intäktskällor enligt kraven i IAS 14, Segmentrapportering.

12. De huvudsakliga kostnadstyper som uppkommer i bankverksamhet omfattar ränta, provisioner, kreditförluster på lån och förskott, nedskrivningar av kapitalplaceringar och allmänna administrationskostnader. Separat upplysning lämnas om varje kostnadstyp, så att användare kan bedöma bankens resultat.

13. **Intäkts- och kostnadsposter skall inte kvittas, förutom vad gäller poster som sammanhänger med säkringar och tillgångar och skulder som har kvittats i enlighet med punkt 23.**

14. Kvittning i andra fall än de som berör säkringar och tillgångar och skulder som kvittats enligt beskrivning i punkt 23 förhindrar användare från att bedöma resultatet för bankens olika verksamheter och den avkastning som erhålls på vissa tillgångsslag.

15. Vinster och förluster, som uppkommer för var och en av följande kategorier, rapporteras vanligen netto:

(a) Avyttringar och förändringar i redovisat värde för värdepapper som innehas för handel.

(b) Avyttringar av värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.

(c) Handel med utländsk valuta.

16. Separat upplysning lämnas om ränteintäkter och räntekostnader i syfte att ge en bättre förståelse för sammansättning av och orsaker till förändringar i räntenettot.

17. Räntenettot är en produkt av både räntor och belopp avseende in- och utlåning. Det är önskvärt att bankens ledning tillhandahåller en kommentar om periodens genomsnittliga räntor samt genomsnittliga räntebärande tillgångar och genomsnittliga räntebärande skulder. I vissa länder

▼B

erbjuder staten stöd till banker genom att göra inlåning och andra kreditmöjligheter tillgängliga till räntor som ligger väsentligt under marknadsräntorna. I dessa fall innehåller ledningens kommentar ofta upplysning om omfattningen av inlåning och kreditmöjligheter samt effekten på nettoresultatet.

BALANSRÄKNING

18. **En bank skall upprätta en balansräkning där tillgångar och skulder grupperas utifrån karaktär och där de förtecknas i en ordning som återspeglar deras relativa likviditet.**

19. **Utöver kraven i andra IAS:er skall upplysningar i balansräkningen eller i noter till de finansiella rapporterna omfatta, men inte begränsas till, följande tillgångar och skulder:**

Tillgångar

— **Kassa och innestående medel på centralbanken.**

— **Statsskuldväxlar och andra växlar som rediskonteras av centralbanken.**

— **Statliga och andra värdepapper som innehas för handel.**

— **Placeringar i, samt lån och förskott till, andra banker.**

— **Övriga penningmarknadsplaceringar.**

— **Lån och förskott till kunder.**

— **Värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.**

Skulder

— **Inlåning från andra banker.**

— **Övrig penningmarknadsinlåning.**

— **Belopp att betala till övriga insättare.**

— **Bankcertifikat.**

— **Reverser och övriga skuldebrev.**

— **Övriga lån.**

20. Den mest användbara metoden vid klassificering av tillgångar och skulder i en bank är att gruppera dem efter karaktär och förteckna dem i ungefärlig ordning efter deras likviditet. Detta kan i grova drag motsvara deras löptid. Separat upplysning lämnas inte rörande kort- och långfristiga poster eftersom de flesta tillgångar och skulder i en bank kan realiseras eller regleras inom en nära framtid.

21. En särredovisning av saldon i andra banker och hos andra parter på penningmarknaden och från andra insättare är relevant information eftersom den ger en förståelse för bankens relationer med, och beroende av, andra banker och penningmarknaden. Därför lämnar en bank separat upplysning om

(a) saldon i centralbanken,

(b) placeringar i andra banker,

(c) övriga penningmarknadsplaceringar,

(d) inlåning från andra banker,

(e) övrig penningmarknadsinlåning samt

(f) övrig inlåning.

22. En bank vet i allmänhet inte vilka innehavarna av dess bankcertifikat är eftersom certifikaten vanligen handlas på en öppen marknad. Därför lämnar en bank separat upplysning om inlåning som härrör från emission av egna bankcertifikat eller från andra överlåtbara värdepapper.

23. **De belopp som en tillgång eller skuld redovisas till i balansräkningen får inte kvittas mot annan skuld eller tillgång såvida inte en legal kvittningsrätt finns och kvittningen representerar förväntad realisering av tillgången eller reglering av skulden.**

24. **En bank skall lämna upplysning om det verkliga värdet för varje slag av finansiella tillgångar och skulder enligt kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar och IAS 39, Finansiella instrument: Redovisning och värdering.**

▼B

25. Enligt IAS 39 delas de finansiella tillgångarna in i fyra slag: Lånefordringar och kundfordringar som härrör från företaget, investeringar som hålles till förfall, finansiella tillgångar som innehas för handel och finansiella tillgångar som kan säljas. Minimikrav är att en bank lämnar upplysning om de verkliga värdena på dess finansiella tillgångar enligt dessa fyra klassificeringar.

EVENTUALFÖRPLIKTELSER OCH EVENTUALTILLGÅNGAR SAMT ÅTAGANDEN INKLUSIVE POSTER UTANFÖR BALANSRÄKNINGEN

26. **En bank skall lämna upplysning om följande eventualförpliktelser och åtaganden:**

(a) **Karaktär och storlek på åtaganden att öka kredit, som är oåterkalleliga på grund av att de inte kan sägas upp efter bankens gottfinnande utan risk för väsentliga straffavgifter eller kostnader.**

(b) **Karaktär och storlek på eventualförpliktelser och åtaganden som härrör från poster utanför balansräkningen inklusive dem som sammanhänger med**

(i) **direkta kreditsubstitut inklusive allmänna skuldsättningsgarantier, bankväxelgarantier och kreditlöften som fungerar som ekonomiska garantier för lån och värdepapper,**

(ii) **vissa transaktionsrelaterade eventualförpliktelser inklusive fullgörandegarantier, offertgarantier, garantier och kreditlöften som sammanhänger med specifika transaktioner,**

(iii) **kortfristiga självlikviderande handelsrelaterade eventualförpliktelser som uppkommer vid försäljning av varor, såsom dokumentkredit där underliggande leverans används som säkerhet,**

(iv) **de försäljnings- och återköpsavtal (repor) som inte tagits in i balansräkningen,**

(v) **poster som sammanhänger med ränta och valutakurser, såsom swappar, optioner och standardiserade terminskontrakt samt**

(vi) **övriga åtaganden, ”NIF:s” (note issuance facilities) och ”RUF:s” (revolving underwriting facilities).**

27. IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, behandlar generell redovisning och upplysning avseende eventualförpliktelser. Standarden är särskilt relevant för banker, eftersom banker ofta är parter i många typer av eventualförpliktelser och åtaganden, varav vissa är återkalleliga och andra oåterkalleliga, och som ofta är av väsentlig storlek samt betydligt större än dem som berör andra kommersiella företag.

28. Många banker ingår också transaktioner som för närvarande varken redovisas som tillgångar eller skulder i balansräkningen men som kommer att ge upphov till eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden. Sådana poster utanför balansräkningen representerar ofta en viktig del av bankens verksamhet och kan ha en väsentlig inverkan på bankens risknivå. Dessa poster kan öka eller minska andra risker, exempelvis genom att säkra tillgångar eller skulder i balansräkningen. Poster utanför balansräkningen kan uppkomma vid transaktioner som utförs för kunders räkning eller från bankens egen handelsposition.

29. Användarna av finansiella rapporter behöver känna till en banks eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt oåterkalleliga åtaganden eftersom dessa kan ställa krav på likviditet och soliditet samt på den därtill hänförliga förlustpotentialen. Användarna behöver också korrekt information om karaktär och storlek på de transaktioner som banken utfört utanför balansräkningen.

LÖPTIDER FÖR TILLGÅNGAR OCH SKULDER

30. **En bank skall per balansdagen göra en löptidsanalys av tillgångar och skulder uppdelade i relevanta grupper baserat på återstående tid till den avtalade förfallotidpunkten.**

31. Matchning och styrd så kallad mismatch av tillgångars och skulders löptider och räntor är grundläggande för styrningen av banker. Det är ovanligt att banker är helt och hållet matchade eftersom de olika affärerna ofta har odefinierad löptid och är av olika typ. En omatchad position kan ha vinstpotential men den kan också öka risken för förlust.

32. Löptiderna för tillgångar och skulder och möjligheten att till rimlig kostnad ersätta räntebärande skulder allt efter som de förfaller är viktiga

▼B

faktorer vid bedömning av en banks likviditet och dess exponering för förändringar i räntor och valutakurser. Om en bank skall kunna tillhandahålla information som är relevant för bedömning av bankens likviditet är ett minimikrav att banken tillhandahåller en sammanställning av tillgångar och skulder ordnade efter relevanta löptider.

33. Den indelning i löptider som tillämpas avseende enskilda tillgångar och skulder skiljer sig åt mellan olika banker, samt hur de lämpar sig för vissa tillgångar och skulder. Exempel på använda perioder omfattar

(a) upp till 1 månad,

(b) från 1 månad till 3 månader,

(c) från 3 månader till 1 år,

(d) från 1 till 5 år samt

(e) från 5 år och uppåt.

Ofta kombineras grupperna, exempelvis när det gäller lån och förskott, genom att lägga samman dem under ett år och dem över ett år. När återbetalningen är spridd över en tidsperiod, fördelas varje avbetalning till den period när den avtalsmässigt skall eller förväntas att bli betald eller erhållas.

34. Det är viktigt att banken använder samma löptider för tillgångar och skulder. Det klargör i vilken mån löptiderna är matchade och hur banken därmed är beroende av likviditet från andra källor.

35. Löptider kan uttryckas som

(a) återstående tid till återbetalningsdag,

(b) ursprunglig tid till återbetalningsdag eller

(c) återstående tid till nästa tidpunkt när räntorna kan ändras.

En sammanställning av tillgångar och skulder efter deras återstående tid till återbetalning är den bästa grunden för en bedömning av bankens likviditet. En bank kan också lämna upplysning om återstående tid till återbetalning baserat på ursprunglig tid till återbetalning i syfte att tillhandahålla information om dess finansierings- och affärsstrategi. Dessutom kan banken lämna upplysning om indelning i löptider baserat på återstående tid till nästa tidpunkt när räntorna ändras, i syfte att tillhandahålla information om ränteriskexponeringen. Ledningen kan också i kommentar till de finansiella rapporterna lämna upplysning om ränteriskexponering och om hur den hanterar och styr dessa exponeringar.

36. I många länder kan inlåning i en bank tas ut på anfordran och de förskott en bank betalar ut kan vara återbetalningsbara på anfordran. I praktiken bibehålls emellertid denna inlåning och dessa förskott under långa perioder utan vare sig uttag eller återbetalning. Därför ligger den faktiska återbetalningsdagen senare än avtalad tidpunkt. Trots detta tillhandahåller banken en sammanställning med de avtalsmässiga löptiderna, även om den avtalsmässiga återbetalningstidpunkten inte är den faktiska löptiden eftersom avtalstidpunkterna återspeglar de likviditetsrisker som sammanhänger med bankens tillgångar och skulder.

37. Vissa av bankens tillgångar har inte en avtalad förfallotidpunkt. Den period när dessa tillgångar antas förfalla utgörs ofta av det förväntade datum när tillgångarna realiseras.

38. Användarna bedömer en banks likviditet utifrån dess upplysningar om löptider i sammanhang med lokala sedvänjor samt bankernas tillgång till medel. I vissa länder är kortfristig finansiering tillgänglig, i normal affärsverksamhet, på penningmarknaden eller i nödfall från centralbanken. I andra länder är detta inte fallet.

39. I syfte att ge användarna en uttömmande förståelse av indelningen i löptider kan informationen i de finansiella rapporterna behöva kompletteras med uppgifter om sannolikheten för återbetalning under den återstående löptiden. Därför kan ledningen i kommentar till de finansiella rapporterna lämna upplysning om de faktiska löptiderna och hur den hanterar och styr risker och exponering som sammanhänger med olika löptids- och ränteriskprofiler.

KONCENTRATIONER AV TILLGÅNGAR, SKULDER SAMT AV POSTER UTANFÖR BALANSRÄKNINGEN

40. **En bank skall lämna upplysning om eventuella väsentliga koncentrationer av tillgångar, skulder och poster utanför balansräkningen. Sådana upplysningar skall göras med utgångspunkt från geografiska**

▼B

områden, kund- eller branschgrupper eller andra koncentrationer av risk. En bank skall också lämna upplysning om belopp avseende väsentliga nettoexponeringar i utländsk valuta.

41. En bank lämnar upplysning om väsentliga koncentrationer i fördelningen av tillgångar och upphovet till skulderna, eftersom det ger användbar information om potentiella risker vid realisering av tillgångar och medel som är tillgängliga för banken. Sådana upplysningar görs med utgångspunkt från geografiska områden, kund- eller branschgrupper eller andra koncentrationer av risk som är tillämpliga vad gäller bankens omständigheter. En liknande sammanställning och förklaring avseende poster utanför balansräkningen är också viktig. Geografiska områden kan utgöras av enskilda länder, grupper av länder eller regioner i ett land. Upplysningar om kunder kan handla om sektorer, såsom regeringar, offentliga myndigheter och kommersiella företag och affärsföretag. Sådana upplysningar skall lämnas utöver de krav på upplysningar som ställs enligt IAS 14, Segmentrapportering.

42. Upplysningar om väsentliga nettoexponeringar i utländsk valuta är också användbara vad gäller uppfattning om risk för förlust på grund av valutakursförändringar.

KREDITFÖRLUSTER PÅ LÅN OCH FÖRSKOTT

43. **En bank skall lämna upplysning om**

(a) **den redovisningsprincip som beskriver grunden för hur ej indrivningsbara lån och förskott redovisas som kostnad och skrivs ned,**

(b) **periodens förändringar i avsättningar för kreditförluster på lån och förskott. Separat upplysning skall lämnas om det belopp som redovisats som kostnad under perioden avseende förluster på ej indrivningsbara lån och förskott, periodens kostnad för avskrivning av lån och förskott samt periodens krediterade belopp avseende återvunna tidigare nedskrivna lån och förskott,**

(c) **sammanlagt belopp för avsättningar för kreditförluster på lån och förskott per balansdagen samt**

(d) **sammanlagt belopp i balansräkningen för lån och förskott som ej löper med ränta samt värderingsprinciper för fastställande av det redovisade värdet på dessa lån och förskott.**

44. **Eventuella belopp som reserveras avseende kreditförluster på lån och förskott utöver de förluster som särskilt identifierats eller potentiella förluster som erfarenhetsmässigt finns i portföljen med lån och förskott skall redovisas som dispositioner av balanserade vinstmedel. Eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp resulterar i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av periodens nettoresultat.**

45. I bankens ordinarie verksamhet uppstår oundvikligen kreditförluster på lån, förskott och andra kreditmöjligheter som följd av att de delvis eller i sin helhet inte är indrivningsbara. Beloppen avseende de förluster som särskilt identifierats, redovisas som en kostnad och dras av från det redovisade värdet för respektive lånekategori och förskott som avsättning för kreditförluster på lån och förskott. Det belopp avseende potentiella förluster som inte särskilt identifierats men som erfarenhetsmässigt finns i låneportföljen redovisas också som en kostnad och dras av från det totalt redovisade beloppet avseende lån och förskott som en avsättning för kreditförluster på lån och förskott. Värderingen av dessa förluster är en fråga om bedömning för ledningen. Det är emellertid viktigt att bedömningen sker på ett konsekvent sätt från den ena perioden till den andra.

46. Lokala omständigheter eller lagstiftning kan kräva eller tillåta att en bank reserverar belopp avseende kreditförluster på lån och förskott utöver sådana förluster som särskilt har identifierats och sådana potentiella förluster som erfarenhetsmässigt finns i portföljen med lån och förskott. Eventuella sådana belopp som reserveras är dispositioner av balanserade vinstmedel och inte kostnader vid fastställande av periodens nettoresultat. På motsvarande sätt resulterar eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av periodens nettoresultat.

47. Användarna av en banks finansiella rapporter behöver få kännedom om effekten av kreditförluster på lån och förskott på en banks finansiella ställning och resultat. Detta hjälper dem att bedöma hur effektivt banken har använt sina resurser. Därför lämnar en bank upplysning om det sammanlagda beloppet avseende avsättning för kreditförluster på lån och förskott per balansdagen samt förändringar i avsättningen under perioden.

▼B

Separat upplysning lämnas om förändringar i avsättningen, inklusive tidigare avskrivna belopp som har återvunnits under perioden.

48. En bank kan bestämma att ett lån inte skall löpa med ränta, exempelvis när låntagaren släpar efter mer än en viss period vad gäller betalning av ränta eller nominellt belopp. En bank lämnar upplysning om sammanlagt belopp avseende lån och förskott i balansräkningen, som inte löper med ränta, och de värderingsprinciper som använts vid fastställandet av dessa låns och förskotts redovisade värde. Det är också önskvärt att en bank lämnar upplysning om huruvida den redovisar ränteintäkter på sådana lån och förskott och den effekt den ej upplupna räntan har på resultaträkningen.

49. När lån och förskott inte kan återvinnas skrivs de ned och redovisas som en avsättning för förluster. I vissa fall skrivs de inte ned förrän samtliga erforderliga legala processer är avslutade och förlustbeloppet är slutligen fastställt. I andra fall skrivs de ned tidigare, exempelvis när låntagaren inte har betalat ränta eller inte har betalat tillbaka kapitalbelopp som förfallit under en viss period. Eftersom ej indrivningsbara lån och förskott skrivs ned vid olika tidpunkter kan bruttobeloppet avseende lån och avsättningar för förluster variera avsevärt under likartade förhållanden. Som följd lämnar en bank upplysning om de principer den använder vid nedskrivning av ej indrivningsbara lån och förskott.

ALLMÄNNA BANKRISKER

50. **Separat upplysning om eventuella belopp som reserverats avseende allmänna bankrisker, inklusive framtida förluster och andra oförutsebara risker eller eventualförpliktelser/eventualtillgångar, skall redovisas som disposition av balanserade vinstmedel. Eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp resulterar i en ökning av balanserade vinstmedel och skall inte ingå vid fastställandet av periodens nettoresultat.**

51. Lokala omständigheter eller lokal lagstiftning kan kräva eller tillåta att banken reserverar belopp avseende allmänna bankrisker, inklusive framtida förluster eller andra oförutsebara risker, förutom de belopp för kreditförluster på lån och förskott som fastställs i enlighet med punkt 45. En bank kan också avkrävas eller tillåtas reservera belopp för eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Belopp som avser allmänna bankrisker samt eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan inte redovisas som avsättningar enligt IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar. Därför redovisar en bank sådana belopp som dispositioner av balanserade vinstmedel. Detta är nödvändigt för att undvika överskattning av skulderna, underskattning av tillgångarna, ej redovisade upplupna kostnader och avsättningar samt för att undvika en missvisande redovisning av nettovinst och eget kapital.

52. Resultaträkningen kan inte innehålla relevant och tillförlitlig information om en banks resultat, om periodens nettoresultat innefattar effekterna av inte öppet redovisade avsättningar för allmänna bankrisker eller ytterligare eventualförpliktelser/eventualtillgångar, eller ej redovisade krediter som har uppkommit vid återföring av sådana belopp. På motsvarande sätt kan inte balansräkningen tillhandahålla relevant och tillförlitlig information om bankens finansiella ställning, om balansräkningen innefattar överskattade skulder, underskattade tillgångar eller inte öppet redovisade upplupna kostnader och avsättningar.

TILLGÅNGAR STÄLLDA SOM SÄKERHET

53. **En bank skall lämna upplysning om det sammanlagda beloppet avseende skulder med säkerhet samt karaktär och redovisat värde för de tillgångar som är ställda som säkerhet.**

54. I vissa länder måste banker, antingen på grund av lagkrav eller sedvänja, ställa tillgångar som säkerhet för viss inlåning eller andra skulder. Berörda belopp är ofta väsentliga och kan ha en väsentlig inverkan på bedömningen av en banks finansiella ställning.

FÖRVALTARVERKSAMHET

55. Banker fungerar ofta som förvaltare och innehar andra förtroendeuppdrag som får till följd att banken innehar eller placerar tillgångar för enskilda personers, fonders, pensionsstiftelsers eller andra instituts räkning. Förutsatt att förvaltarförhållanden eller liknande förhållanden har lagligt stöd, är dessa tillgångar inte bankens tillgångar och skall därför inte tas med i bankens balansräkning. Om banken är verksam inom väsentlig förvaltarverksamhet, skall upplysning lämnas om detta samt uppgifter om dessa verksamheters omfattning i de finansiella rapporterna, på grund av den potentiella skuld som kan uppkomma om banken inte fullgör sin

▼B

förvaltningsverksamhet. I det syftet innefattar förvaltartjänster inte deponering i bank.

TRANSAKTIONER MED NÄRSTÅENDE

56. I IAS 24, Transaktioner med närstående, behandlas allmänna upplysningar om transaktioner med närstående och transaktioner mellan ett rapporterande företag och närstående. I vissa länder förhindras eller begränsas bankers möjligheter till transaktioner med närstående på grund av lagstiftning eller föreskrifter, medan sådana transaktioner är tillåtna i andra länder. IAS 24 är särskilt viktig vid utformning av finansiella rapporter för en bank i ett land som tillåter sådana transaktioner.

57. Vissa transaktioner mellan närstående kan ha andra villkor än dem som sker med parter som inte är närstående. Exempelvis kan en bank ge ett större förskott eller ta ut lägre räntor av en närstående än vad den skulle göra under annars identiska omständigheter vad gäller en part som ej är närstående. Förskott eller inlåning kan överföras till och från närstående snabbare och mindre formellt än vad som är möjligt när parter som ej är närstående berörs. Även när transaktioner med närstående uppkommer i företagets ordinarie verksamhet är upplysningar om sådana transaktioner användbara för användarna och skall lämnas enligt IAS 24.

58. Vid en banks transaktioner med närstående skall upplysning lämnas om närstående relationens karaktär, typ av transaktioner och de transaktionskomponenter som krävs för att få en förståelse av bankens finansiella rapporter. De komponenter för vilka upplysning vanligen skulle lämnas i enlighet med kraven i IAS 24 omfattar en banks utlåningsprinciper vad gäller närstående samt vid transaktioner med närstående det belopp det gäller eller andel av

(a) varje lån och förskott, inlåning och växlar och reverser. Upplysningarna kan omfatta sammanlagda utestående belopp vid periodens början och slut, samt förskott, inlåning, återbetalningar och andra förändringar under perioden,

(b) varje huvudsaklig intäktstyp, räntekostnad och erlagd provision,

(c) periodens redovisade kostnader avseende kreditförluster på lån och förskott samt avsättningar per balansdagen samt

(d) oåterkalleliga åtaganden, eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt åtaganden som uppkommit via poster utanför balansräkningen.

IKRAFTTRÄDANDE

59. **Denna standard skall tillämpas på bankers finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1991 eller senare.**

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 31

Andelar i joint ventures

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Tillämpningsområde	1–2
Definitioner	3–12
Olika former av joint ventures	7
Gemensamt bestämmande inflytande	8
Avtal om samarbete	9–12
Gemensamt styrda verksamheter	13–17
Gemensamma tillgångar	18–23
Gemensamt styrda företag	24–47
En samägares finansiella rapporter	30–45
Klyvningsmetoden	30–37
Kapitalandelsmetoden	38–41
Undantag från klyvningsmetoden och kapitalandelsmetoden	42–45
Samägares separata finansiella rapporter	46–47

▼M5

Transaktioner mellan en samägare och ett joint venture	48–50
Ett ägarföretags redovisning av andelar i joint ventures	51
Driftsansvariga för joint ventures	52–53
Upplysningar	54–57
Ikraftträdande	58
Upphävande av IAS 31 (omarbetad 2000)	59

Denna omarbetade standard ersätter IAS 31 (omarbetad 2000), *Redovisning av andelar i joint ventures*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. ***Denna standard skall 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, aktiefonder och liknande företag 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 skall värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 39, med förändringarna i verkligt värde redovisade i resultatet för den period i vilken förändringarna uppkom.

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) det finns belägg för att innehavet har förvärvats och innehas endast i syfte att avyttras inom tolv månader efter förvärvet och att företagsledningen aktivt söker en köpare,

   (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 (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

      (iv) samägarens yttersta eller något mellanvarande moderföretag upprättar koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten och som följer International Financial Reporting Standards (IFRS).

▼M5

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.

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 resultat- och balansräkningar, eller redovisas som separata poster i samägarens resultat- och balansräkning.

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 är de finansiella rapporterna för ett företag som inte äger ett dotterföretag, ett intresseföretag eller ett gemensamt styrt företag.

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 ej bifogas eller åtfölja 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 föreliggande 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 samt

   (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

▼M5

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 skall 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.

11. I samarbetsavtalet fastställs att det bestämmande inflytandet utövas gemensamt av samägarna. Ett sådant krav säkerställer att ingen samägare ensidigt kan bestämma över verksamheten. I avtalet identifieras vilka för verksamhetens måluppfyllelse viktiga beslut som kräver samtycke av samtliga samägare, och vilka som kräver samtycke av en angiven majoritet av samägarna.

12. I samarbetsavtalet kan anges att en av samägarna ansvarar för driften av den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture. Den driftsansvarige har inte ett bestämmande inflytande över verksamheten, utan agerar inom de finansiella och operativa strategier som samägarna, i enlighet med samarbetsavtalet, har enats om och delegerat till den driftansvarige. Om den driftsansvarige har en rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna har denne ett bestämmande inflytande över verksamheten. Verksamheten är då ett dotterföretag till den driftansvarige 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 att bilda 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 skall 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 skall i sina finansiella rapporter redovisa***

    (a) de tillgångar som denne bestämmer över och de skulder som denne ådrar sig,

    och

▼M5

(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.

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 skall 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 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 skall 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.

(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.

▼M5

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 skall 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 skall 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.

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 skall redovisa sitt innehav i ett gemensamt styrt företag genom att använda klyvningsmetoden eller den alternativa metod som beskrivs i punkt 38. När klyvningsmetoden används skall 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.

▼M5

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 balansräkningen. I resultaträkningen 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.

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 resultat 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 skall 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.

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 skall 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 uppfyller villkoren i punkt 2 (a) skall klassificeras som att de innehas för handel och redovisas i enlighet med IAS 39.***

▼M5

43. När, enligt punkterna 2 (a) och 42, ett innehav i ett gemensamt styrt företag, som tidigare redovisats i enlighet med IAS 39, inte avyttras inom tolv månader, skall innehavet redovisas med tillämpning av klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden från och med förvärvsdatum (se IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*). Finansiella rapporter för perioderna efter förvärvet skall räknas om.

44. I undantagsfall kan en samägare ha hittat en köpare för ett innehav som uppfyller villkoren i punkt 2 (a), men inte ha genomfört försäljningen inom tolv månader efter förvärvet på grund av behov av godkännande av tillsynsmyndigheter eller andra. Samägaren behöver inte tillämpa klyvningsmetoden eller kapitalandelsmetoden på ett innehav i ett gemensamt styrt företag om avyttringen pågår på balansdagen och det inte finns någon anledning att tro att den inte kommer att fullföljas kort därefter.

45. ***En samägare skall, från och med det datum när ett gemensamt styrt företag blir ett dotterföretag till samägaren, redovisa sitt innehav i enlighet med IAS 27. En samägare skall, från och med det datum när ett gemensamt styrt företag blir ett intresseföretag till samägaren, redovisa sitt innehav i enlighet med IAS 28.***

Samägares separata finansiella rapporter

46. ***Ett innehav i ett gemensamt styrt företag skall, i en samägares separata finansiella rapporter, redovisas i enlighet med punkterna 37-42 i IAS 27.***

47. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall 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, skall 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, skall samägaren endast redovisa den del av vinsten eller förlusten som motsvarar de andra samägarnas ägarandel* (*)*. Samägaren skall 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, skall 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 skall redovisa sin andel av förluster som uppstår i ett joint venture på grund av sådana transaktioner på samma sätt som vinster. Förluster skall dock redovisas omedelbart när de innebär att en tillgång redovisats till ett för högt värde.***

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, skall 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 skall 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.

(*) Se även SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett gemensamt styrt företag*.

▼M5

UPPLYSNINGAR

54. ***En samägare skall 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 skall 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 skall 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, skall 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 skall lämna upplysning om den metod samägaren använder för att redovisa sina innehav i gemensamt styrda företag.***

IKRAFTTRÄDANDE

58. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

UPPHÄVANDE AV IAS 31 (OMARBETAD 2000)

59. Denna standard ersätter IAS 31, *Redovisning av andelar i joint ventures* (omarbetad 2000).

▼M5

BILAGA

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. SIC-13, *Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag*, ändras till följande ordalydelse:

Referensen ändras till följande ordalydelse:

Referens:IAS 31, *Andelar i joint ventures*

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. Enligt punkt 48 i IAS 31 skall 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, skall 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 skall redovisas.

…

A2. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 31, *Redovisning av andelar i joint ventures,* med hänvisningar till IAS 31, *Andelar i joint ventures*.

▼M4

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 32

Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1–3
Tillämpningsområde	4–10
Definitioner	11–14
Klassificering	15–50
Skulder och eget kapital	15–27
Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 16 (a))	17–20
Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkt 16 (b))	21–24
Villkorade leveransförbehåll	25
Optioner för reglering	26–27
Sammansatta finansiella instrument	28–32
Egna aktier	33–34
Räntor, utdelningar samt vinster och förluster	35–41
Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder	42–50
Upplysningar	51–95
Finansiella instrument – format, plats och klasser	53–55
Riktlinjer för finansiell riskhantering och säkringsaktiviteter	56–59
Avtalsvillkor och redovisningsprinciper	60–66
Ränterisk	67–75
Kreditrisk	76–85

▼M4

Verkligt värde	86–93
Övriga upplysningar	94–94
Borttagande från balansräkningen	94
Säkerhet	94
Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat	94
Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen	94
Omklassificering	94
Resultaträkning och eget kapital	94
Nedskrivningar	94
Inställda betalningar och avtalsbrott	94
Ikraftträdande	96–97
Upphävande av andra uttalanden	98–100

Denna omarbetade standard ersätter IAS 32 (omarbetad 2000), *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering,* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Internationell redovisningsstandard IAS 32.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att förbättra användares förståelse av betydelsen av finansiella instrument för ett företags finansiella ställning, resultat och kassaflöden.

2. Denna standard innehåller krav på hur finansiella instrument skall klassificeras och identifierar den information som skall lämnas om dem. Kraven tillämpas på klassificeringen av finansiella instrument, sett från emittentens perspektiv, i finansiella tillgångar, finansiella skulder och egetkapitalinstrument, klassificeringen av hänförliga räntor, utdelningar, vinster och förluster i resultaträkningen. Vidare behandlas under vilka förutsättningar finansiella tillgångar och skulder skall kvittas mot varandra. Standarden kräver att upplysning lämnas om faktorer som påverkar storleken på, tidpunkten för och sannolikheten för framtida kassaflöden som är hänförliga till finansiella instrument samt vilka redovisningsprinciper som tillämpats för dessa instrument. Standarden kräver också att företag skall lämna information om vilka slag av finansiella instrument som används, omfattningen, vilka syften de har, vilka risker som är förknippade med dem och vilka riktlinjer företagsledningen följer för att styra dessa risker.

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*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. ***Denna standard skall tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom***

   (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.** ***Företag skall dock tillämpa denna standard på ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture som enligt IAS 27, IAS 28 eller IAS 31 redovisas i enlighet med IAS 39,*** **Finansiella instrument: Redovisning och värdering.** ***I dessa fall skall företagen tillämpa upplysningskraven i IAS 27, IAS 28 och IAS 31 utöver kraven i denna standard. Företag skall även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures.***

   (b) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, **Ersättningar till anställda,** ***tillämpas.***

   (c) rättigheter och förpliktelser till följd av försäkringsavtal. Företag skall dock tillämpa denna standard på finansiella instrument som har formen av ett försäkringsavtal (eller återförsäkringsavtal) enligt beskrivningen i punkt 6, men som huvudsakligen innebär en överföring av finansiella risker enligt beskrivningen i punkt 52.

▼M4

Dessutom skall företag tillämpa denna standard på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal (se punkterna 10-13 i IAS 39).

(d) avtal om justering av köpeskillingen beroende på kommande händelser vid rörelseförvärv (se punkterna 65-76 i IAS 22,* Företagsförvärv och samgåenden*). Detta undantag gäller endast förvärvaren.

(e) avtal som kräver betalning baserad på klimat, geologiska eller andra fysiska variabler (se punkt VT1 i IAS 39). Denna standard skall dock tillämpas på andra typer av derivat som är inbäddade i sådana avtal (om exempelvis en ränteswap är beroende av en klimatvariabel som en värmebölja är ränteswapdelen ett inbäddat derivat som faller inom tillämpningsområdet för denna standard – se punkterna 10-13 i IAS 39).

5. Denna standard tillämpas på finansiella instrument oavsett om de redovisats i balansräkningen eller ej. Redovisade finansiella instrument innefattar egetkapitalinstrument som emitterats av företaget och finansiella tillgångar och finansiella skulder som faller inom tillämpningsområdet för IAS 39. Finansiella instrument som inte redovisats i balansräkningen innefattar vissa finansiella instrument som, även om de faller utanför tillämpningsområdet för IAS 39, faller inom tillämpningsområdet för denna standard (exempelvis vissa låneutfästelser).

6. I denna standard utgör ett försäkringsavtal ett avtal som exponerar försäkringsgivaren för identifierade förlustrisker på grund av händelser eller omständigheter som inträffar eller upptäcks inom en viss tid, däribland dödsfall (eller vid livränta livräntetagarens överlevnad), sjukdom, invaliditet, egendomsskada, skada på annan och avbrottsskada. Avtal som har formen av försäkringsavtal, men som huvudsakligen innebär en överföring av finansiella risker (se punkt 52), skall redovisas enligt denna standard. Exempel är vissa slag av finansiella återförsäkringar och försäkringsavtal med avkastningsgarantier som givits ut av försäkringsföretag eller andra företag. Företag som har förpliktelser till följd av försäkringsavtal uppmuntras att överväga en tillämpning av denna standard vid klassificering och upplysning om dessa förpliktelser.

7. Andra standarder som rör vissa typer av finansiella instrument innehåller ytterligare klassificerings- och upplysningskrav. Till exempel IAS 17, *Leasingavtal,* och IAS 26, *Redovisning av pensionsstiftelser,* innehåller särskilda upplysningskrav avseende finansiella leasingavtal respektive investeringar gjorda av pensionsstiftelser. Dessutom tillämpas även vissa krav i andra standarder, i synnerhet i IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut,* på finansiella instrument.

8. ***Denna standard skall tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras 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.

   Om (b) eller (c) är tillämplig på ett avtal har detta inte ingåtts i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade förvärvs-, försäljnings- eller förbrukningsbehov, och

▼M4

det faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal för vilka punkt 8 kan tillämpas skall 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 9 (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-VT24)

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 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 erhålla ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument,

eller

(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 innefattar företagets egna egetkapitalinstrument inte instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande eller leverans av företagets egna egetkapitalinstrument.

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) 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 eget-

▼M4

kapitalinstrument. I detta syfte innefattar företagets egna egetkapitalinstrument inte instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande eller leverans av företagets egna egetkapitalinstrument.

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 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.

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

— finansiella tillgångar som kan säljas

— borttagande från balansräkningen

— derivat

— effektivräntemetoden

— finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen

— bindande åtagande

— prognostiserad transaktion

— säkringseffektivitet

— säkrad post

— säkringsinstrument

— investeringar som hålles 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

Skulder och eget kapital (se även punkterna VT25-VT29)

15. ***Företag som emitterat ett finansiellt instrument skall 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.

▼M4

(b) Om instrumentet kommer att eller kan komma att regleras i 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. I detta syfte innefattar emittentens egna egetkapitalinstrument inte instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande och leverans av emittentens egna egetkapitalinstrument.

En avtalsenlig förpliktelse, inklusive sådan som uppkommit från ett derivat, som kommer eller kan komma att resultera i ett framtida mottagande eller leverans av emittentens egna egetkapitalinstrument, men som inte uppfyller villkoren under (a) och (b) ovan, är inte ett egetkapitalinstrument.

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 16 (a))

17. Det som skiljer en finansiell skuld från ett egetkapitalinstrument är 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 innehavaren 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.

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

(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 innehavaren 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 ”inlösningsbart instrument”) är en finansiell skuld. Detta gäller även om kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer, eller om det inlösningsbara instrumentets juridiska form ger innehavaren en residual rätt till emittentens tillgångar. Om innehavaren har rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång motsvarar det inlösningsbara instrumentet definitionen av en finansiell skuld. 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 som motsvarar deras proportionella andel av värdet på emittentens tillgångar. 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 primära 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 inlösningsbara instrument som inte gör det (se exempel 8).

▼M4

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. Exempelvis

(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 innehavaren 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.

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. Exempel

(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 innehavaren 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 skall 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 skall tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 VE (*), och (b) ett avtal enligt vilket företaget skall 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.

22. Ett avtal som företaget kommer att reglera genom att (erhålla eller) erlägga ett fastställt antal av dess egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument. Så är 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 skall erläggas eller erhållas, eller det antal egetkapitalinstrument som skall 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

(*) I denna standard anges monetära belopp i (VE).”valutaenheter”

▼M4

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.

23. Ett avtal som innehåller en förpliktelse för ett företag att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter eller annan finansiell tillgång ger 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 terminsavtal 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).

24. Ett avtal är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld om det skall 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 skall erlägga 100 av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett kontantbelopp som beräknas motsvara värdet av 100 uns guld.

Villkorade leveransförbehåll

25. Ett finansiellt instrument kan innehålla krav på företaget att det skall erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång eller att regleringen skall 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,

eller

(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.

Optioner för reglering

26. ***När ett derivat ger en av parterna ett val för hur instrumentet skall regleras (emittenten eller innehavaren kan exempelvis välja att det skall 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 skall 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.

▼M4

Sammansatta finansiella instrument (se även punkterna VT30-VT35 och exempel 9-12)

28. ***Emittenten av ett finansiellt instrument som inte är ett derivat skall utvärdera det finansiella instrumentets villkor för att fastställa huruvida det innehåller både en skuld- och en egetkapitaldel. Sådana delar skall 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 innehavaren 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 innehavaren 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 innehavaren 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 i balansräkningen.

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 innehavare. Innehavare av finansiella instrument agerar inte alltid så som kan förväntas. Agerandet kan exempelvis påverkas av att skattekonsekvenserna skiljer sig åt mellan olika innehavare. 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.

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 skall eget kapital minskas med värdet på dessa instrument (”egna aktier”). Vinst eller förlust avseende köp, försäljning, emission eller inlösen av ett företags egna egetkapitalinstrument skall inte redovisas i resultaträkningen. Sådana egna aktier kan köpas och innehas av företaget eller andra företag i koncernen. Försäljningslikvid som erläggs eller erhålls skall redovisas direkt mot eget kapital.***

34. Innehavet av egna aktier skall särredovisas antingen i balansräkningen eller i noterna, enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter.* Enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående,* skall ett företag lämna upplysningar om när det återköper egna egetkapitalinstrument från närstående.

▼M4

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, skall redovisas i resultaträkningen som intäkt eller kostnad. Utdelningar till innehavare av ett egetkapitalinstrument skall redovisas direkt mot eget kapital, med hänsyn tagen till eventuella inkomstskatteeffekter. Transaktionskostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument, förutom kostnader vid emission av egetkapitalinstrument som är direkt hänförliga till förvärvet av en verksamhet (som redovisas i enlighet med IAS 22), skall redovisas som en minskning av eget kapital, med hänsyn tagen till eventuella inkomstskatteeffekter.***

36. Avgörande för om räntor, utdelningar, vinster och förluster skall redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen, 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 skall sålunda redovisas som kostnader på samma sätt som räntor på en obligation. På motsvarande sätt skall vinster och förluster som uppkommer i samband med inlösen eller refinansiering av finansiella skulder redovisas i resultaträkningen, medan inlösen eller refinansiering av egetkapitalinstrument skall 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 skall redovisas som kostnad.

38. Transaktionskostnader som avser emission av ett sammansatt finansiellt instrument skall 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 skall lämnas separat om beloppet på transaktionskostnader som redovisats som en avdragspost från eget kapital under perioden enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. 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 resultaträkningen 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 IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*. Eftersom den skattemässiga behandlingen kan variera för utdelningar och räntor är det önskvärt att separat upplysning lämnas om dem i resultaträkningen. 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 resultaträkningen 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 skall företaget i resultaträkningen 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 skall kvittas och redovisas med ett nettobelopp i balansräkningen 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.

▼M4

Vid redovisning av en överföring av en finansiell tillgång som inte uppfyller kraven för att tas bort från balansräkningen, skall företaget inte kvitta den överlåtna tillgången och den skuld som är knuten till den (se IAS 39, punkt 36).

43. Denna standard kräver att finansiella tillgångar och finansiella skulder skall 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 balansräkningen. Även om kvittning inte ger upphov till redovisning av vinst eller förlust, får borttagandet av ett finansiellt instrument från balansräkningen 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 skall 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 76.

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 terminsavtal eller andra derivat), men med olika motparter,

▼M4

(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, skall upplysning lämnas om hur detta påverkar företagets exponering för kreditrisk i enlighet med punkt 76.

UPPLYSNINGAR

51. Syftet med de upplysningskrav som ställs enligt denna standard är att ge information som ökar förståelsen hos användarna om hur finansiella instrument påverkar ett företags ställning, resultat och kassaflöden, och att underlätta en uppskattning av storlek, tidpunkt och sannolikhet för de framtida kassaflöden som är hänförliga till dessa instrument.

52. Transaktioner med finansiella instrument kan leda till att ett företag tar på sig någon eller några av de finansiella risker som beskrivs nedan eller överför sådana risker på någon annan. Den information som enligt standarden skall lämnas, hjälper användarna av de finansiella rapporterna att utvärdera omfattningen av de risker som är hänförliga till finansiella instrument.

(a) Det finns tre typer av *marknadsrisk*

(i) *valutarisk* – risken att värdet för ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i valutakurser.

(ii) *ränterisk avseende verkligt värde* – risken att värdet för ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadsräntorna.

(iii) *prisrisk* – risken att värdet för ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser, oavsett om förändringarna beror på faktorer som rör ett enskilt instrument eller dess emittent eller på faktorer som påverkar alla instrument som kan handlas på marknaden.

Marknadsrisk innefattar inte bara en risk för förluster, utan också möjlighet till vinster.

(b) *Kreditrisk* – risken att en part i en transaktion med ett finansiellt instrument inte kan fullgöra sin förpliktelse och därigenom orsakar en förlust för den andra parten.

(c) *Likviditetsrisk* (eller *finansieringsrisk*) – risken att ett företag får svårigheter med att finansiera åtaganden som är förknippade med finansiella instrument. Likviditetsrisk kan uppkomma på grund av svårigheter att snabbt sälja en finansiell tillgång till ett pris som ligger nära det verkliga värdet.

(d) *Ränterisk avseende kassaflöden* – risken att ett finansiellt instruments förväntade kassaflöden varierar på grund av förändringar i marknadsräntorna. När det gäller exempelvis låneinstrument med rörlig ränta resulterar sådana variationer i en förändring av det finansiella instrumentets effektiva ränta, vanligen utan en motsvarande förändring av instrumentets verkliga värde.

▼M4

Finansiella instrument – format, plats och klasser

53. Denna standard anger inte hur eller var information om finansiella instrument skall lämnas i de finansiella rapporterna. I den mån den erforderliga informationen anges i de finansiella rapporterna behöver inte informationen upprepas i noterna. Upplysningar kan vara en kombination av sådana beskrivande kommentarer och kvantitativa uppgifter som är tillämpliga med hänsyn till instrumentets karaktär och relativa betydelse för företaget.

54. Det är en bedömning av instrumentets relativa betydelse som avgör hur detaljerade uppgifter som skall lämnas om det. 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 och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå. Om exempelvis ett företag är part i ett stort antal finansiella instrument med likartade egenskaper och inget avtal i sig är väsentligt är det lämpligt att företaget lämnar uppgifter i sammandrag per klass av instrument. Å andra sidan kan uppgifter om ett enskilt instrument vara betydelsefullt, exempelvis om instrumentet utgör en väsentlig del av företagets finansiering.

55. Företagsledningen grupperar finansiella instrument i klasser på ett sätt som är lämpligt med hänsyn till karaktären på den information som lämnas och beaktar instrumentens egenskaper och tillämpad värderingsgrund. I allmänhet görs åtskillnad mellan poster som värderas till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde och poster som värderas till verkligt värde. Tillräckliga uppgifter skall lämnas för att möjliggöra en avstämning mot beloppen i balansräkningen. När ett företag är part i transaktioner med finansiella instrument som inte omfattas av denna standards tillämpningsområde utgör dessa instrument en klass eller flera klasser av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som hålls åtskilda från de instrument som omfattas av denna standards tillämpningsområde. Upplysningar om dessa finansiella instrument behandlas i andra standarder.

Riktlinjer för finansiell riskhantering och säkringsaktiviteter

56. ***Ett företag skall beskriva sina mål och riktlinjer för sin finansiella riskhantering, inklusive riktlinjer för säkring av varje huvudtyp av prognostiserad transaktion på vilken säkringsredovisning tillämpas.***

57. Förutom att ge särskilda upplysningar om specifika balansposter och transaktioner hänförliga till finansiella instrument skall företag diskutera omfattningen av användandet av finansiella instrument, de risker de medför och vilka syften i affärsverksamheten de tjänar. En diskussion kring företagsledningens riktlinjer för hantering av de risker som är förknippade med de finansiella instrumenten innefattar riktlinjer för säkring av risker och information om företagets agerande för att undvika en olämplig koncentration av risker samt förekomsten av krav på säkerheter för att minska kreditrisker. En sådan diskussion ger värdefull tilläggsinformation som inte är beroende av vilka instrument som innehas eller är utestående vid en viss tidpunkt.

58. ***Ett företag skall lämna separat upplysning om följande avseende identifierade säkringar av verkligt värde, kassaflödessäkringar och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet (enligt definitionen i IAS 39)***

    (a) en beskrivning av säkringen,

    (b) en beskrivning av de finansiella instrument som är identifierade som säkringsinstrument och deras verkliga värden per balansdagen,

    (c) de säkrade riskernas karaktär,

    och

    (d) vid kassaflödessäkringar, de perioder under vilka kassaflödena väntas uppkomma, när de väntas räknas in i bestämmandet av resultatet och en beskrivning av eventuella prognostiserade transaktioner på vilka säkringsredovisning tidigare hade använts men inte längre väntas inträffa.

59. ***I det fall en vinst eller förlust på ett säkringsinstrument i en kassaflödessäkring har redovisats direkt mot eget kapital,*** via ***sammanställningen över förändringar i eget kapital, skall ett företag lämna upplysning om***

    (a) det belopp som redovisades i eget kapital under perioden,

    (b) det belopp som togs bort från eget kapital och redovisades i resultaträkningen för perioden,

    och

▼M4

(c) det belopp som bokades bort från eget kapital under perioden och vid den första värderingen innefattades i anskaffningsvärde eller annat redovisat värde för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld i en säkrad högst sannolik prognostiserad transaktion.

Avtalsvillkor och redovisningsprinciper

60. ***För varje klass av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller egetkapitalinstrument skall ett företag lämna upplysning om***

(a) de finansiella instrumentens omfattning och karaktär, inklusive väsentliga villkor som kan komma att påverka storlek av samt tidpunkt och sannolikhet för framtida kassaflöden,

och

(b) vilka redovisningsprinciper och metoder som företaget använt, inklusive kriterierna för när ett instrument redovisas i balansräkningen samt tillämpad värderingsgrund.

61. ***Som en del av upplysningarna om ett företags redovisningsprinciper skall, för varje kategori finansiella tillgångar, information lämnas om huruvida avistaköp och avistaförsäljningar av finansiella tillgångar redovisas per affärsdag eller per likviddag (se punkt 38 i IAS 39).***

62. De avtalade villkoren påverkar storlek på samt tidpunkt och sannolikhet för framtida in- och utbetalningar för ett finansiellt instruments avtalsparter. Avtalsvillkoren beskrivs när finansiella instrument är betydande, antingen enskilt eller som klass, för ett företags ekonomiska ställning eller för dess bedömda framtida rörelseresultat. Om inget enskilt instrument är betydande vid en bedömning av företagets framtida kassaflöden lämnas en redogörelse för instrumentens viktigaste egenskaper genom hänvisning till lämpliga grupperingar av likartade instrument.

63. När de finansiella instrument som ett företag äger eller har emitterat, enskilt eller i grupp, ger upphov till vad som kan visa sig vara en betydande exponering för de risker som beskrivs i punkt 52 är det motiverat att upplysa om följande villkor

(a) nominellt belopp eller motsvarande, som för vissa derivat, exempelvis ränteswappar, kan vara det belopp som framtida utbetalningar bygger på,

(b) förfallotidpunkt, tidpunkt då avtal löper ut eller utförandetidpunkt,

(c) parternas rätt till förtida inlösen, inklusive den period eller tidpunkt när rätten kan utnyttjas samt lösenpriset eller ett intervall för lösenpriset,

(d) rätt för någondera parten att konvertera eller byta instrumentet mot ett annat finansiellt instrument eller en annan tillgång eller skuld samt period eller tidpunkt när optionen kan utnyttjas. Information lämnas också om förhållandet för utbytet,

(e) storlek och tidpunkt beträffande planlagda framtida in- och utbetalningar av instrumentets nominella belopp, inklusive avbetalningar och eventuella medel som separat avsatts av för återbetalning av skuld eller liknande krav,

(f) angivet räntebelopp eller angiven räntesats, utdelning eller annan periodisk avkastning på nominellt belopp, inklusive tidpunkter för betalningarna,

(g) innehav av säkerheter avseende finansiella tillgångar eller lämnade panter avseende finansiella skulder,

(h) den valuta i vilken in- eller utbetalningar för instrumentet skall erläggas om detta skall ske i annan valuta än företagets funktionella valuta,

(i) information enligt punkterna (a)-h) ovan rörande ett sådant instrument som kan komma att erhållas vid ett byte mot ett instrument som innehas,

och

(j) förekomsten av villkor eller bivillkor som, om de inte uppfylls, väsentligen ändrar innebörden i andra villkor. (Ett exempel kan vara en begränsning av skuldsättningsgraden för ett obligationslån som, om villkoret inte uppfylls, gör att lånet förfaller till betalning omedelbart.)

64. När klassificeringen i balansräkningen av ett finansiellt instrument avviker från dess juridiska form är det önskvärt att företaget beskriver instrumentets karaktär i en not.

▼M4

65. Värdet av information om de finansiella instrumentens omfattning och karaktär ökar när företaget framhåller samband mellan enskilda instrument som i betydande utsträckning kan påverka framtida kassaflödens storlek, tidpunkt eller sannolikhet. Det kan exempelvis vara viktigt att upplysa om säkringsförhållanden som kan finnas när ett företag har ett innehav i aktier och har köpt en säljoption avseende dessa aktier. I vad mån riskexponeringen ändrats genom sambandet mellan tillgångar och skulder kan framgå för användaren av de finansiella rapporterna av den information som nämnts under punkt 63, men ibland kan ytterligare upplysningar behövas.

▼M9

66. I enlighet med IAS 1 skall företag lämna en beskrivning av alla betydande redovisningsprinciper, inklusive antagna generella principer och tillämpningen av dessa principer på transaktioner, andra händelser och förhållanden som uppkommer i företagets rörelse. När det gäller finansiella instrument omfattar sådana upplysningar:

(a) de kriterier som används för att avgöra när en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas i respektive tas bort från balansräkningen,

(b) den värderingsgrund som tillämpas för finansiella tillgångar och finansiella skulder vid första redovisningstillfället och därefter,

(c) principerna för hur intäkter och kostnader hänförliga till de finansiella tillgångarna och finansiella skulderna redovisas och värderas, och

(d) för finansiella tillgångar eller finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultaträkningen:

(i) kriterierna för att på detta vis identifiera sådana finansiella tillgångar eller finansiella tillgångar vid det första redovisningstillfället.

(ii) hur företaget har uppfyllt villkoren i punkt 9, 11A eller 12 i IAS 39 för sådan identifiering. För instrument som identifieras i enlighet med punkt 9 b) i) i IAS 39, innefattar dessa upplysningar en förklarande beskrivning av de omständigheter som ligger till grund för de inkonsekvenser i värdering eller redovisning som annars skulle uppstå. För instrument som identifieras i enlighet med punkt 9 b) ii) i IAS 39, innefattar dessa upplysningar en förklarande beskrivning av hur identifiering som tillhörande kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen är i överensstämmelse med företagets dokumenterade riskhanterings- eller investeringsstrategi

(iii) karaktären på de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.

▼M4

Ränterisk

67. ***För varje klass av finansiella tillgångar och finansiella skulder skall företag lämna information om sin exponering för ränterisk, vilket innefattar***

(a) tidpunkten för räntejustering eller förfallotidpunkt (beroende på vad som infaller först,

och

(b) effektiv ränta, när detta är tillämpligt.

68. Ett företag skall lämna information om sin exponering för effekter av framtida förändringar i de gällande räntenivåerna. Förändringar i marknadsräntorna har en direkt påverkan på de avtalsenligt bestämda kassaflödena för vissa finansiella tillgångar och finansiella skulder (ränterisk avseende kassaflöden) och på det verkliga värdet för andra (ränterisk avseende verkligt värde).

69. Av information om förfallotidpunkten (eller tidpunkten för räntejustering om denna infaller tidigare) framgår den tidsperiod under vilken räntesatsen är bunden och av information om den effektiva räntan framgår till vilken nivå den är bunden. Information om detta ger användarna av finansiella rapporter ett underlag för att bedöma vilken ränterisk avseende verkligt värde ett företag är exponerat för och därigenom vilket utrymme som finns för vinster och förluster. För instrument som innehåller villkor för räntejustering före förfallotidpunkten är information om tiden fram till nästa räntejustering viktigare än information om tiden till förfall.

▼M4

70. Som komplettering till uppgifterna om avtalsenliga tidpunkter för räntejustering eller förfall, kan ett företag välja att lämna information om förväntade tidpunkter för räntejustering eller förfall när dessa i betydande utsträckning avviker från de avtalade tidpunkterna. Sådan information kan exempelvis vara särskilt värdefull när ett företag med rimlig säkerhet kan bedöma återbetalningar av hypotekslån till fast ränta före förfallotidpunkten och när detta görs som ett led i företagets hantering av sin ränteriskexponering. Den kompletterande informationen innefattar upplysningar om att informationen bygger på företagsledningens förväntningar om framtida händelser och förklarar vilka antaganden som gjorts om tidpunkter för räntejustering eller förfall och hur dessa tidpunkter avviker från de avtalade.

71. Ett företag anger vilka av dess finansiella tillgångar och finansiella skulder som

(a) är exponerade för ränterisk avseende verkligt värde, såsom finansiella tillgångar och finansiella skulder med bunden ränta,

(b) är exponerade för en ränterisk avseende kassaflöden, såsom finansiella tillgångar och finansiella skulder med rörlig ränta som sätts om när marknadsräntorna förändras,

och

(c) inte är direkt exponerade för ränterisk, såsom vissa innehav av egetkapitalinstrument.

72. Punkt 67 (b) gäller för obligationer, reverser, lån och liknande finansiella instrument vars framtida betalningar ger innehavaren en avkastning och emittenten en kostnad som återspeglar pengarnas tidsvärde. Kravet gäller inte för sådana finansiella instrument som innehav av egetkapitalinstrument eller derivatinstrument som inte löper med en fastställbar effektiv ränta. Det krävs exempelvis inte uppgifter om effektiv ränta även om instrument, såsom räntederivat (inklusive swappar, FRA:s (Forward Rate Agreements) och optioner) är exponerade för ränterisker avseende verkligt värde eller kassaflödesrisker till följd av förändrade marknadsräntor. När ett företag lämnar information om den effektiva räntan skall det emellertid ange hur exponeringen för ränterisk påverkas av förekomsten av säkringsinstrument såsom ränteswappar.

73. Ett företag kan också bli exponerat för ränterisker till följd av en transaktion trots att transaktionen inte ger upphov till att en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas i balansräkningen. I dessa fall lämnar företaget information som innebär att användarna av de finansiella rapporterna kan förstå exponeringens karaktär och omfattning. Om ett företag exempelvis har ett åtagande att låna ut pengar till fastställd ränta i framtiden, innefattar informationen normalt det nominella beloppet, räntesats och löptid för det lånebelopp som avtalats och de betydande villkor som ger upphov till en exponering för ränterisk.

74. Karaktären på ett företags verksamhet och omfattningen av dess transaktioner med finansiella instrument avgör om information rörande ränterisker skall lämnas i löpande text, i tabeller eller genom en kombination av dessa alternativ. När ett företag har en variation av finansiella instrument som är exponerade för ränterisker avseende verkligt värde eller kassaflöden kan det lämna upplysningar på något eller flera av följande sätt

(a) det redovisade värdet av finansiella instrument som är exponerade för ränterisker kan anges i tabellform, där man grupperar instrument vars tidpunkt till ränteomförhandling eller förfall infaller inom följande perioder,

(i) inte längre än ett år från balansdagen,

(ii) överstiger ett år men inte är längre än två år från balansdagen,

(iii) överstiger två år men inte längre än tre år från balansdagen,

(iv) överstiger tre år men inte är längre än fyra år från balansdagen,

(v) överstiger fyra år men inte är längre än fem år från balansdagen,

och

(vi) överstiger fem år från balansdagen.

(b) När ett företags resultat i betydande utsträckning påverkas av storleken på dess exponering för ränterisk, eller förändringar i denna, är det önskvärt med mer detaljerad information. Ett företag, såsom en bank, kan exempelvis göra åtskillnad mellan det redovisade värdet av finansiella instrument, där tiden till räntejustering eller förfall

(i) inte är längre än en månad från balansdagen,

▼M4

(ii) överstiger en månad men inte är längre än tre månader från balansdagen,

och

(iii) överstiger tre men inte är längre än tolv månader från balansdagen.

(c) På motsvarande sätt kan ett företag i tabellform visa exponeringen för ränterisk avseende kassaflöden genom att ange hur det sammanlagda redovisade värdet för olika grupper av finansiella tillgångar och finansiella skulder som löper med rörlig ränta fördelar sig på olika löptider.

(d) Upplysningar om räntesatser kan lämnas för enskilda finansiella instrument. Alternativt lämnas information om viktade genomsnittliga räntesatser eller intervall av räntesatser för varje klass av finansiella instrument. Företag kan gruppera instrument som är uttryckta i olika valutor eller som har väsentligt olika kreditrisker i skilda klasser om sådana faktorer medför väsentliga skillnader i de effektiva räntesatserna.

75. I vissa fall kan ett företag lämna användbar information om sin exponering för ränterisker genom att ange hur en hypotetisk förändring av marknadsräntorna påverkar det verkliga värdet av de finansiella instrumenten samt framtida resultat och kassaflöden. Sådan information kan exempelvis baseras på en antagen förändring av marknadsräntorna med en procentenhet (100 räntepunkter) per balansdagen. Effekterna av en förändring av räntesatserna innefattar förändringar i ränteintäkter och räntekostnader hänförliga till instrument som löper med rörlig ränta samt vinster och förluster på grund av förändringar i det verkliga värdet på fastförräntade instrument. Den angivna räntekänsligheten kan begränsas till de direkta effekterna av en ränteändring på innehavet av räntebärande finansiella instrument per balansdagen, eftersom de indirekta effekterna av en ränteändring på de finansiella marknaderna och för enskilda företag normalt inte kan förutses på ett tillförlitligt sätt. När ett företag lämnar upplysning om räntekänslighet anger det vilka grunder informationen bygger på, inklusive eventuella betydande antaganden.

Kreditrisk

76. ***För varje klass av finansiella tillgångar och finansiella skulder och andra kreditexponeringar skall ett företag lämna information om sin exponering för kreditrisk, vilket innefattar***

(a) det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen på balansdagen utan hänsyn tagen till verkligt värde för eventuella säkerheter som kan tas i anspråk om låntagaren eller andra parter inte fullgör sina förpliktelser,

och

(b) betydande koncentrationer av kreditrisk.

77. Ett företag lämnar information om kreditrisk så att användare av de finansiella rapporterna kan bedöma konsekvenserna för storleken på framtida kassaflöden av att en motpart inte fullgör sina skyldigheter avseende framtida inbetalningar hänförliga till företagets finansiella tillgångar per balansdagen, eller kräva utflöden från andra kreditexponeringar (såsom kreditderivat eller en garanti som ställts ut för en tredje parts förpliktelser). Om en motpart inte fullgör sina skyldigheter ger det upphov till en kostnad som redovisas i företagets resultaträkning. Punkt 76 medför inte krav på företaget att upplysa om bedömningen av sannolikheten för framtida förluster.

78. Syftet med att lämna upplysning om belopp som är exponerade för kreditrisk utan hänsyn till möjligheten att realisera värdet av erhållna säkerheter (ett företags maximala kreditexponering) är

(a) att ge användarna av finansiella rapporter ett entydigt mått på det belopp som är exponerat för kreditrisk avseende finansiella tillgångar och andra kreditexponeringar,

och

(b) att beakta möjligheten att den maximala exponeringen för förlust kan skilja sig från det redovisade beloppet för finansiella tillgångar per balansdagen.

79. För finansiella tillgångar som är exponerade för kreditrisk är det belopp som redovisas i balansräkningen, efter avdrag för eventuella avsättningar för kreditförluster, normalt det belopp som är exponerat för kreditrisk. När det exempelvis gäller en ränteswap som redovisas till verkligt värde, är den maximala exponeringen för kreditförluster på balansdagen normalt det

▼M4

redovisade värdet, eftersom det motsvarar kostnaden vid den gällande marknadsräntan för att ersätta swapavtalet i händelse av utebliven betalning. I dessa fall räcker det med de upplysningar som lämnas i balansräkningen. Å andra sidan kan ett företags maximala exponering för kreditförluster avvika betydande från tillgångarnas redovisade värden eller från uppgifter om tillgångarnas verkliga värden eller nominella belopp. I dessa falls krävs ytterligare information, i enlighet med kraven i punkt 76 (a).

80. En finansiell tillgång, för vilken det finns en legal rätt till kvittning mot en finansiell skuld, redovisas brutto, det vill säga redovisas utan hänsyn till kvittningsrätten om inte företaget har för avsikt att kvitta eller att reglera båda posterna samtidigt. Företaget skall ändå lämna upplysning om förekomsten av den legala kvittningsrätten när det lämnar information i enlighet med punkt 76. Om ett företag exempelvis har rätt till likvid från försäljningen av en finansiell tillgång innan det skall reglera en finansiell skuld med ett lika stort eller större belopp som företaget har en legal kvittningsrätt mot, har företaget möjlighet att utnyttja sin kvittningsrätt för att undvika att drabbas av förlust i händelse av utebliven betalning från motparten. Om emellertid företaget väntas reagera på motpartens betalningsinställelse, eller sannolikt kommer att reagera, genom att förlänga löptiden för den finansiella tillgången, är företaget exponerat för en kreditrisk om förlängningen medför att tidpunkten då företaget väntas erhålla likvid förskjuts bortom den tidpunkt då den finansiella skulden skall regleras. För att informera användarna av finansiella rapporter om hur mycket exponeringen för kreditförluster har minskat vid en viss tidpunkt, anger företaget förekomsten och effekten av kvittningsrätten när likviden från den finansiella tillgången väntas erhållas i enlighet med avtalsvillkoren. När den finansiella skulden som omfattas av kvittningsrätten väntas bli reglerad innan likvid erhållits för den finansiella tillgången, har företaget en kreditriskexponering för hela det redovisade beloppet på den finansiella tillgången, eftersom motparten kan komma att ställa in betalningarna efter att skulden blivit reglerad.

81. Ett företag kan ha ingått ett eller flera ramavtal avseende kvittning som kan minska kreditriskexponeringen utan att för den skull uppfylla kriterierna för kvittning. När ett ramavtal minskar exponeringen för kreditförluster i väsentlig grad för finansiella tillgångar som inte kvittats mot finansiella skulder med samma motpart, lämnar företaget ytterligare information om effekten av överenskommelsen. Av sådan information framgår att

(a) den kreditrisk som är hänförlig till finansiella tillgångar som omfattas av ett ramavtal avseende kvittning bara elimineras i den utsträckning som finansiella skulder med samma motpart kommer att regleras efter det att tillgångarna realiserats,

och

(b) omfattningen av minskningen av ett företags totala exponering för kreditrisk på grund av förekomsten av ramavtalet för kvittning kan ändras väsentligt kort tid efter balansdagen, eftersom exponeringen påverkas av varje transaktion som ingår i ramavtalet.

När det gäller ramavtal avseende kvittning är det också önskvärt att ett företag lämnar information om de villkor som är avgörande för hur mycket kreditrisken minskar.

82. Ett företag kan också exponeras för kreditrisker på grund av en transaktion trots att den inte ger upphov till en finansiell tillgång redovisas i balansräkningen, exempelvis transaktioner i samband med finansiella garantiavtal eller kreditderivat. En garanti som ställts ut för en annan parts förpliktelse utgör en skuld och exponerar garanten för en kreditrisk som skall beaktas när upplysningar lämnas i enlighet med punkt 76.

83. Information om koncentrationer av kreditrisk lämnas när dessa inte framgår av andra uppgifter om företagets verksamheter eller finansiella ställning och när de innebär en väsentlig exponering för förluster om motparter ställer in betalningarna. Det är företagsledningens uppgift att göra en bedömning av i vilken utsträckning det finns sådana koncentrationer av kreditrisker med hänsyn tagen till både företagets och låntagarnas situation. IAS 14, *Segmentrapportering*, innehåller vägledning om identifiering av rörelsegrenar eller geografiska områden där en koncentration av kreditrisk kan uppkomma.

84. En koncentration av kreditrisk kan uppkomma genom en exponering gentemot en enskild låntagare eller en grupp av låntagare, vars ekonomiska situation är sådan att den kan väntas påverkas på ett likartat sätt av makroekonomiska och andra omvärldsförändringar. Förhållanden som kan ge upphov till en koncentration av risk omfattar typ av verksamhet som låntagarna bedriver, exempelvis i vilken bransch de är verksamma, de geografiska områden i vilken verksamheten bedrivs och vilken kreditvärdighet gruppen av låntagare har. Exempelvis har en

▼M4

tillverkare av utrustning för olje- och gasindustrin normalt kundfordringar där risken för förluster är beroende av den ekonomiska situationen inom olje- och gasindustrin. En bank med stor internationell verksamhet kan ha ett stort antal fordringar på utvecklingsländer och bankens möjlighet att erhålla betalning kan påverkas negativt av lokala ekonomiska förhållanden.

85. Information om koncentration av kreditrisk omfattar en beskrivning av de gemensamma faktorer som kännetecknar varje koncentration och storleken på den maximala kreditrisken avseende samtliga finansiella tillgångar som påverkas av dessa faktorer.

Verkligt värde

86. ***Med undantag för vad som anges i punkt 90 skall ett företag lämna upplysningar om verkligt värde för varje klass av finansiell tillgång eller finansiell skuld på ett sätt som möjliggör jämförelse med motsvarande redovisade värden i balansräkningen. (IAS 39 innehåller vägledning om hur verkligt värde fastställs.)***

87. Information om verkliga värden används i stor utsträckning för att bedöma ett företags totala finansiella ställning och vid beslut som gäller enskilda finansiella instrument. Verkliga värden är också viktiga för många av de beslut som användare av finansiella rapporter fattar, eftersom verkliga värden ofta återspeglar marknadens bedömning av nuvärdet av framtida betalningar hänförliga till ett finansiellt instrument. Information om verkliga värden möjliggör en jämförelse mellan finansiella instrument som har i stort sett samma ekonomiska innebörd, oavsett anledningen till innehavet och oberoende av när och av vem de emitterades eller förvärvades. Verkliga värden ger en neutral grund för en bedömning av företagsledningens förvaltning genom att visa konsekvenserna av beslut att köpa, sälja eller behålla finansiella tillgångar och av att ådra sig, behålla eller avveckla finansiella skulder. När ett företag inte värderar en finansiell tillgång eller finansiell skuld till verkligt värde i balansräkningen skall en kompletterande upplysning om det verkliga värdet lämnas.

88. För finansiella instrument såsom kortsiktiga kundfordringar eller leverantörsskulder krävs inte någon upplysning om verkligt värde om det redovisade värdet är en rimlig approximation av det verkliga värdet.

89. När ett företag skall lämna upplysning om verkligt värde sammanförs och nettoredovisas verkliga värden för finansiella tillgångar och finansiella skulder endast om en nettoredovisning av redovisade värden sker i balansräkningen.

90. ***Om innehav av onoterade egetkapitalinstrument, eller derivat som är knutna till sådana onoterade egetkapitalinstrument, värderas till anskaffningsvärdet enligt IAS 39 på grund av att deras verkliga värde inte kan beräknas på tillförlitligt sätt, lämnas upplysning om detta tillsammans med en beskrivning av de finansiella instrumenten, deras redovisade värden, en förklaring till varför verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och om möjligt det intervall av uppskattningar inom vilket det verkliga värdet med största sannolikhet ligger. Dessutom skall upplysning lämnas om försäljning av finansiella tillgångar vars verkliga värde tidigare inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt, liksom det redovisade värdet på sådana finansiella tillgångar vid försäljningstillfället samt den redovisade vinsten eller förlusten.***

91. Om innehav av onoterade egetkapitalinstrument, eller derivat som är knutna till sådana onoterade egetkapitalinstrument, värderas till anskaffningsvärdet enligt IAS 39 på grund av att deras verkliga värde inte kan beräknas på tillförlitligt sätt, krävs ingen upplysning om verkligt värde enligt punkterna 86 och 92. Företaget skall i stället lämna information som innebär att användarna av de finansiella rapporterna kan göra egna bedömningar om eventuella skillnader mellan redovisade värden på finansiella tillgångar och finansiella skulder och deras verkliga värden. Utöver en förklaring av viktiga faktorer som påverkar värdet för finansiella instrument och information om varför verkliga värden inte lämnats, lämnas uppgifter om marknaden för instrumenten. I vissa fall kan den information som lämnas i enlighet med punkt 60 vara tillräcklig. När företagsledningen anser sig ha rimlig grund för att kunna uttala sig om relationen mellan det verkliga och redovisade värdet för finansiella tillgångar och finansiella skulder kan den göra så även om den inte kan fastställa verkligt värde på ett tillförlitligt sätt.

92. ***Ett företag skall lämna upplysning om***

(a) de metoder och betydande antaganden som tillämpas, för att fastställa verkligt värde på finansiella tillgångar och finansiella skulder, separat för betydande klasser av finansiella tillgångar och finansiella skulder. (Punkt 55 innehåller vägledning om hur klasser av finansiella tillgångar fastställs.)

▼M4

(b) huruvida verkliga värden för finansiella tillgångar eller finansiella skulder fastställs direkt, i sin helhet eller delvis, genom hänvisning till officiella prisnoteringar på en aktiv marknad eller genom uppskattningar då man använder en värderingsteknik (se punkterna VT71-VT79 i IAS 39).

(c) huruvida dess finansiella rapporter innehåller finansiella instrument som med hjälp av en värderingsteknik värderats till verkligt värde i sin helhet eller delvis baserat på antaganden som inte bygger på observerbara marknadspriser eller -räntor. Om en ändring av ett sådant antagande till ett annat rimligt sannolikt antagande skulle innebära att det verkliga värdet ändras i betydande utsträckning, skall företaget ange detta och lämna upplysning om hur det verkliga värdet kommer att påverkas av ett intervall av rimligt sannolika antaganden. I detta syfte skall bedömningen om betydande utsträckning göras med hänseende på resultaträkningen och samtliga tillgångar eller skulder.

(d) det sammanlagda beloppet av förändringen i det verkliga värdet som uppskattats med hjälp av en värderingsteknik och som redovisats i resultaträkningen under perioden.

93. Upplysning om verkligt värde innefattar information om vilken metod som tillämpats för att fastställa värdet och vilka betydande antaganden som gjorts. Ett företag lämnar exempelvis upplysning om antaganden beträffande grad av förtida betalningar, graden av förväntade kreditförluster samt räntesatser eller diskonteringsräntor om dessa är betydande.

Övriga upplysningar

Borttagande från balansräkningen

94. ***(a) Ett företag kan antingen ha överfört en finansiell tillgång (se punkt 18 i IAS 39) eller ha ingått den typ av överenskommelse som beskrivs i punkt 19 i IAS 39, på ett sådant sätt att överenskommelsen inte uppfyller kraven på överföring av finansiella tillgångar. Om företaget antingen fortsätter att redovisa hela tillgången eller fortsätter att redovisa den i en omfattning motsvarande företagets fortsatta engagemang (se IAS 39, punkterna 29 och 30) skall företaget för varje klass av finansiell tillgång lämna upplysning om***

(i) tillgångens karaktär,

(ii) karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med ägandet och som företaget fortsätter att vara exponerat för,

(iii) när företaget fortsätter att redovisa hela tillgången, de redovisade värdena för tillgången och den skuld som är knuten till den,

och

(iv) när företaget fortsätter att redovisa tillgången i en omfattning motsvarande företagets fortsatta engagemang, tillgångens totala belopp, det belopp som företaget fortsätter att redovisa och det redovisade värdet för den skuld som är knuten till den.

Säkerhet

94. ***(b) Ett företag skall lämna upplysning om det redovisade värdet på finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för skulder, det redovisade värdet för finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för eventualförpliktelser samt (i enlighet med punkt 60 (a) och punkt 63 (g)) eventuella väsentliga villkor avseende dessa säkerheter.***

(c) När ett företag har accepterat en säkerhet som det kan sälja eller pantsätta även om ägaren av säkerheten ej underlåtit att betala, skall företaget lämna upplysning om

(i) verkligt värde för den accepterade säkerheten (finansiella och icke-finansiella tillgångar),

(ii) verkligt värde för eventuell såld eller pantsatt säkerhet och huruvida företaget har en förpliktelse att återlämna dessa,

och

(iii) eventuella väsentliga villkor avseende företagets användning av denna säkerhet (i enlighet med punkt 60 (a) och punkt 63 (g)).

▼M4

Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat

94. *(d) Om ett företag har emitterat ett instrument som innehåller både en skulddel och en egetkapitaldel (se punkt 28) och om instrumentet har flera inbäddade derivat vilkas värden är beroende av varandra (såsom inlösbara konvertibla skuldinstrument), skall företaget lämna upplysning om förekomsten av dessa derivat och om den effektiva räntan för skulddelen (exklusive eventuella inbäddade derivat som redovisas separat).*

Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen (se även punkt VT40)

94. ►M9 (e) *Ett företag skall lämna upplysning om redovisade belopp för:*

(i) *finansiella tillgångar som klassificeras som att de innehas för handel,*

(ii) *finansiella skulder som klassificeras som att de innehas för handel,*

(iii) *finansiella tillgångar som, vid första redovisningstillfället, av företaget identifierades som finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen (det vill säga de som inte är finansiella tillgångar som klassificerats som att de innehas för handel).*

(iv) *finansiella skulder som, vid första redovisningstillfället av företaget identifierades som finansiella tillgångar och finansiella skulder som värderas till verkligt värde via resultaträkningen (det vill säga de som inte är finansiella skulder som klassificerats som att de innehas för handel).*

(f) *Ett företag skall lämna separat upplysning om nettovinster eller nettoförluster avseende finansiella tillgångar eller finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.*

(g) *Om företaget har identifierat en lånefordran eller en kundfordran (eller grupp av lånefordringar eller kundfordringar) som värderat till verkligt värde via resultaträkningen, skall det lämna upplysning om:*

(i) *den högsta möjliga exponeringen för kreditrisk (se punkt 76 a)) per balansdag för lånefordran eller kundfordran (eller gruppen av lånefordringar eller kundfordringar),*

(ii) *det belopp till vilket varje hänförligt kreditderivat eller liknande instrument minskar denna högsta möjliga exponering för kreditrisk,*

(iii) *det belopp avseende förändring under perioden och ackumulerat för det verkliga värdet för lånefordran eller kundfordran (eller gruppen av lånefordringar eller kundfordringar) som är hänförligt till förändringar i kreditrisk fastställda antingen som det belopp avseende förändring för det verkliga värdet som inte är hänförligt till förändringar i marknadsvillkor som ger upphov till marknadsrisk, eller genom användande av en alternativ metod som mer korrekt motsvarar beloppet för förändring i dess verkliga värde som är hänförligt till förändringar i kreditrisk.*

(iv) *det belopp avseende förändring för verkligt värde för varje hänförligt kreditderivat eller liknande instrument som har uppkommit under perioden och ackumulerats sedan lånefordran eller kundfordran identifierades.*

(h) *Om företaget har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultaträkningen, skall det lämna upplysning om:*

(i) *det belopp avseende förändring under perioden och ackumulerat för det verkliga värdet för den finansiella skuld som är hänförlig till förändringar i kreditrisk fastställda antingen som det belopp avseende förändring för det verkliga värdet som inte är hänförligt till förändringar i marknadsvillkor som ger upphov till marknadsrisk (se punkt VT40), eller genom användande av en alternativ metod som mer korrekt motsvarar beloppet för förändring i dess verkliga värde som är hänförligt till förändringar i kreditrisk.*

(ii) *skillnaden mellan det redovisade värdet för den finansiella skulden och det belopp som företaget enligt avtalsvillkoren skulle tvingas att betala innehavaren av förpliktelsen när skulden förfaller.*

▼M4

(i) ***Företaget skall lämna upplysning om***

(i) ***de metoder som används för att följa kraven i g) iii) och h) i).***

(ii) ***om företaget anser att den upplysning det har lämnat för att följa kraven i g) iii) eller h) i) inte korrekt motsvarar förändringen i det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller finansiella skulden hänförlig till förändringar i kreditrisk, anledningarna till att denna slutsats dragits och de faktorer företaget uppfattar som relevanta.*** ◄

Omklassificering

94. ►M9 ***(j)*** ◄ ***Om företaget har klassificerat om en finansiell tillgång till en tillgång som värderats till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde i stället för till verkligt värde (se IAS 39) skall det lämna upplysning om orsaken till omklassificeringen.***

Resultaträkning och eget kapital

94. ►M9 ***(k)*** ◄ ***Företag skall lämna upplysning om väsentliga intäktsposter, kostnadsposter samt vinster och förluster hänförliga till finansiella tillgångar och finansiella skulder, oavsett om de redovisas i resultaträkningen eller som en separat del i eget kapital. I detta syfte skall informationen innehålla åtminstone följande poster***

(i) Summa ränteintäkter och summa räntekostnader (beräknade enligt effektivräntemetoden) för finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen,

(ii) för finansiella tillgångar som kan säljas, beloppet avseende en eventuell vinst eller förlust som redovisats direkt mot eget kapital under perioden och det belopp som tagits bort från eget kapital och redovisats i resultaträkningen för perioden,

och

(iii) beloppet på upplupna ränteintäkter avseende nedskrivna finansiella tillgångar, enligt punkt VT93 i IAS 39.

Nedskrivningar

94. ►M9 ***(l)*** ◄ ***Ett företag skall lämna separat upplysning om karaktär och belopp på eventuella nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen för en finansiell tillgång för varje betydande klass av finansiell tillgång (punkt 55 innehåller vägledning om hur klasser av finansiella tillgångar bestäms).***

Inställda betalningar och avtalsbrott

94. ►M9 ***(m)*** ◄ ***I händelse av underlåtenhet att betala nominellt belopp, ränta, medel som avsatts för återbetalning eller avsättningar gällande återköp/inlösen under perioden på låneskulder redovisade per balansdagen och alla andra avtalsbrott, under rapportperioden då sådant avtalsbrott kan ge långivaren rätt att kräva återbetalning (med undantag för avtalsbrott som är gottgjorda, eller som föranlett omförhandling av lånevillkoren, på eller före balansdagen), skall ett företaget lämna upplysning om***

(i) uppgifter om dessa avtalsbrott,

(ii) det belopp som redovisats per balansdagen avseende de låneskulder för vilka avtalsbrottet gällde,

och

(iii) avseende de belopp som angivits under (ii), huruvida den uteblivna betalningen gottgjorts eller huruvida villkoren för låneskulden omförhandlats före datumet då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande.

95. Vad gäller att lämna information om avtalsbrott avseende låneavtal enligt punkt 94 (j), omfattar en låneskuld emitterade skuldinstrument och finansiella skulder förutom kortsiktiga leverantörsskulder med normala betalningsvillkor. När ett sådant avtalsbrott inträffat under perioden och om avtalsbrottet inte har gottgjorts eller om lånevillkoren inte har omförhandlats per balansdagen, bestäms avtalsbrottets effekt på klassificeringen av skulden som kortfristig eller långfristig enligt IAS 1.

▼M4

IKRAFTTRÄDANDE

96. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag skall inte tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 39 (utfärdad i december 2003). Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

97. ***Standarden skall tillämpas retroaktivt.***

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

98. Standarden ersätter IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering,* som omarbetades år 2000.

99. Denna standard ersätter följande tolkningar:

    (a) SIC-5, *Klassificering av finansiella instrument – villkorade leveransförbehåll.*

    (b) SIC-16, *Återköp av egetkapitalinstrument,*

    och

    (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 innehavaren'').*

▼M4

BILAGA A

Vägledning vid tillämpning IAS 32 Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

VT1. I denna vägledning förklaras tillämpningen av vissa aspekter av standarden.

VT2. Standarden behandlar inte när ett finansiellt instrument skall redovisas i balansräkningen eller hur det skall värderas. Krav rörande redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder återfinns i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering.*

Definitioner (punkt 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, skall regleras med statsobligationer, har innehavaren 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 innehavaren och en finansiell skuld för emittenten.

VT6. ”Eviga” skuldinstrument, ibland kallade ”perpetualer”, ger i normalfallet innehavaren en avtalsenlig rätt att erhålla räntebetalningar vid fastställda tidpunkter i all 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. (*) Om 8 procent är marknadsräntan vid emissionstidpunkten åtar sig emittenten en avtalsenlig förpliktelse att betala räntor i framtiden vars verkliga värde (nuvärde) är 1 000. Innehavaren av instrumentet har en finansiell tillgång och emittenten har en finansiell skuld.

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.

(*) I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M4

VT8. Möjligheten att utöva en avtalsenlig rätt eller skyldigheten att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse kan antingen vara ovillkorlig 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 skyldighet omfattas av definitionen av en finansiell tillgång och finansiell skuld, även om sådana tillgångar och skulder inte alltid redovisas i balansräkningen.

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.

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, *Inkomstskatter*. På motsvarande sätt uppkommer inte informella förpliktelser, enligt definition i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* ur avtal och är inte finansiella skulder.

Egetkapitalinstrument

VT13. Exempel på egetkapitalinstrument innefattar vissa typer av preferensaktier (se punkterna VT25 och VT26), ej inlösningsbara stamaktier och teckningsoptioner eller utfärdade köpoptioner som innebär att innehavaren kan teckna sig för eller köpa ett fastställt antal ej inlösningsbara stamaktier i det emitterande företaget i utbyte mot en fastställd summa kontanter eller annan finansiell tillgång. Ett företags förpliktelser att emittera eller köpa fastställt antal av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument. Om ett sådant avtal innehåller en förpliktelse för företaget att erlägga ett kontantbelopp eller annan finansiell tillgång, ger det dock också upphov till en skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (se punkt VT27 (a)). En emittent av ej inlösningsbara 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.

VT14. 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. I stället dras eventuell ersättning som erläggs för sådant avtal av från eget kapital.

▼M4

Derivat

VT15. Finansiella instrument omfattar primära instrument (såsom kundfordringar, leverantörsskulder och egetkapitalinstrument) och derivatinstrument (såsom finansiella optioner, terminsavtal 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 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.

VT17. En köp- eller säljoption att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder (det vill säga finansiella instrument förutom ett företags egna egetkapitalinstrument) ger innehavaren 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 innehavaren 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 innehavaren om optionen utnyttjas. Optionsinnehavarens 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 innehavarens rättigheter och utfärdarens skyldigheter påverkas inte av sannolikheten att optionen kommer att utnyttjas.

VT18. Ett annat exempel på ett derivat är ett terminsavtal 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 skyldighet 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 skyldighet (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 skyldighet (en finansiell skuld) liknande den skyldighet som uppkommer vid utställandet av en köpoption. På samma sätt som gäller för optioner utgör dessa avtalsenliga rättigheter och skyldigheter finansiella tillgångar och finansiella skulder skilda från de underliggande finansiella instrumenten (de statliga obligationerna och kontanterna). Båda parter i ett terminsavtal har en förpliktelse att agera vid överenskommen tidpunkt, men en option resulterar i leverans endast när innehavaren av optionen väljer att utnyttja den.

(*) 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).

▼M4

VT19. Många andra typer av derivat ger upphov till rättigheter eller skyldigheter att genomföra ett byte som ränte- och valutaswappar, räntecaps, räntecollars och räntefloors, låneutfästelser, NIF (note issuance facilities) och remburser. Ett avtal om en ränteswap kan uppfattas som en variant av ett terminsavtal där parterna kommer överens om att byta ett antal kontantbelopp med varandra, det ena beräknat med utgångspunkt från rörliga räntor och det andra med utgångspunkt från fasta räntor. Terminsavtal 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 en 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 skyldighet 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 terminsavtal 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 terminsavtal 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 innehavaren en rätt att 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 innehavaren av obligationen har för avsikt att utnyttja optionen eller ej påverkar inte bedömningen. Innehavarens finansiella tillgång och emittentens finansiella skuld innebär att obligationen är ett finansiellt instrument oberoende av de andra tillgångar och skulder som också tillskapas.

VT24. Även om standarden inte tillkom för att tillämpas på råvaruavtal eller andra liknande avtal som inte uppfyller definitionen av finansiella instrument eller omfattas av punkt 8, kan företag betrakta det som lämpligt att låta den typen av avtal omfattas av denna standards upplysningskrav.

▼M4

KLASSIFICERING

Skulder och eget kapital (punkterna 15-27)

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 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 skall lösas in vid en viss tidpunkt eller när innehavaren så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en skyldighet att överföra finansiella tillgångar till innehavaren. 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 skyldighet att överföra finansiella tillgångar till aktieägarna. I detta fall bestäms inlösen av aktien bestäms enbart av emittenten. En skyldighet 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 skall 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.

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkt 21-24)

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. 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. 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. Ett exempel på en villkorad förpliktelse är en utfärdad option som kräver att företaget återköper sina egna aktier för kontanter om motparten utnyttjar optionen.

▼M4

(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 skall erhållas eller levereras baseras på ändringar i marknadspriset på företagets egna aktier. Ett exempel är en aktieoption som nettoregleras med kontanter.

(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 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 akter endast om en viss händelse som är mycket 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 presenteras minoritetsinnehav i dotterföretag i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, och IAS 27, *Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag*. 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 innehavare 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.

Sammansatta finansiella instrument (punkt 28-32)

VT30. Punkt 28 gäller endast emittenter av sammansatta finansiella instrument som inte är derivat. Punkt 28 behandlar inte hur innehavaren skall redovisa sammansatta finansiella instrument. IAS 39 behandlar uppdelning av inbäddade derivat sett från innehavarens 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 skall emittenten av ett sådant instrument redovisa skulddelen och egetkapital-

▼M4

delen var för sig i balansräkningen 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 balansräkningen 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 resultaträkningen,

och

(b) det belopp avseende ersättning som är hänförligt till egetkapitaldelen redovisas mot eget kapital.

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 innehavaren erhåller vid konvertering av instrumentet enligt de ändrade villkoren och det verkliga värdet för den ersättning som innehavaren 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 balansräkning.

Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (punkt 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 resultaträkningen 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

▼M4

utan innehavaren 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 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, skall de inte kvittas och nettoredovisas i ett företags balansräkning, såvida de inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42. Upplysningar lämnas om betydande villkor för varje enskilt finansiellt instrument, även om ett företag dessutom kan ange karaktären på förhållandet mellan de enskilda instrumenten (se punkt 65).

Upplysningar

Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen (punkt 94 (f))

▼M9

VT40. Om ett företag identifierar en finansiell skuld eller en lånefordran eller en kundfordran (eller grupp av lånefordringar eller kundfordringar) som att den eller de värderas till verkligt värde via resultaträkningen måste företaget lämna upplysning om den förändring i verkligt värde för det finansiella instrument som är hänförlig till förändringar i kreditrisk. Såvida inte en alternativ metod ger en mer korrekt bild av detta belopp, måste företaget fastställa detta belopp som beloppet för förändringen i verkligt värde för det finansiella instrumentet, som inte är hänförligt till förändringar i marknadsvillkor som ger upphov till marknadsrisk. Förändringar i marknadsvillkor som ger upphov till marknadsrisk innefattar förändringar i en referensränta, ett råvarupris, en utländsk valutakurs eller ett pris- eller ränteindex. För avtal som innefattar ett ”unit-link”-villkor, innefattar förändrade marknadsvillkor förändringar i resultatet för en intern eller extern investeringsfond. Om de enda relevanta förändringarna i marknadsvillkor för en finansiell skuld är förändringar i en observerad (referens-)ränta, kan detta belopp uppskattas enligt nedan:

(a) Först beräknar företaget skuldens internränta vid periodens början genom att använda observerat marknadspris för skulden samt skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början. Från denna internränta drar företaget den observerade referensräntan vid periodens början för att komma fram till den del av internräntan som är specifik för instrumentet.

(b) Därefter beräknar företaget nuvärdet för de kassaflöden som är hänförliga till skulden genom att använda skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början och en diskonteringsränta som motsvarar summan av den observerade referensräntan vid periodens slut och den instrumentspecifika delen av internräntan vid periodens början, enligt fastställande i a).

(c) Det belopp som fastställs i b) justeras sedan med eventuellt kontantbelopp som erlagts eller erhållits för skulden under perioden och

▼M9

ökas för att återspegla den ökning i verkligt värde som uppstår på grund av att de avtalsenliga kassaflödena är en period närmare förfallodatum.

(d) Skillnaden mellan observerat marknadspris för skulden vid periodens slut och det belopp som fastställdes i c) är den förändring i verkligt värde som inte är hänförligt till ändringar i den observerade referensräntan. Det är detta belopp som företaget lämnar upplysning om.

Ovanstående exempel utgår från att förändringar i verkligt värde som inte uppkommer från förändringar i instrumentets kreditrisk eller från förändringar i räntor inte är betydande. Om, i ovanstående exempel, instrumentet innehöll ett inbäddat derivat, skulle förändringen i verkligt värde för det inbäddade derivatet undantas vid fastställande av beloppet i punkt 94 h) i).

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 33

Resultat per aktie

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–4
Definitioner	5–8
Beräkning	9–63
Resultat per aktie före utspädning	9–29
Resultat	12–18
Aktier	19–29
Resultat per aktie efter utspädning	30–63
Resultat	33–35
Aktier	36–40
Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt	41–63
Optioner, teckningsoptioner och motsvarande	45–48
Konvertibla instrument	49–51
Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda	52–57
Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter	58–61
Köpta optioner	62
Utfärdade säljoptioner	63
Retroaktiva justeringar	64–65
Redovisning	66–69
Upplysningar	70–73
Ikraftträdande	74
Upphävande av andra uttalanden	75–76

Denna omarbetade standard ersätter IAS 33, *Resultat per aktie,* och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag skall 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 skall beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren).

▼M5

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Standarden skall tillämpas av företag vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel och av företag som står i begrepp att ansöka om notering av sina aktier på en börs eller offentlig marknadsplats.***

3. ***Ett företag som lämnar upplysning om resultat per aktie skall 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 redovisning av innehav i dotterföretag*****, 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 skall redovisa sådan information endast i den separata resultaträkningen. Ett företag skall inte redovisa sådan information om resultat per aktie i koncernredovisningen.***

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.

8. Begrepp som definieras i IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och 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 skall användas.

BERÄKNING

Resultat per aktie före utspädning

9. ***Ett företag skall beräkna beloppet för det resultat per aktie före utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföre-***

▼M5

taget och, i det fall det redovisas, resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa innehavare.

10. ***Resultat per aktie före utspädning skall beräknas genom att dividera vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget (nämnaren) med det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier (täljaren) 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 skall 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) justerat 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, *Utformning av finansiella rapporter*).

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.

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.

▼M5

Aktier

19. ***Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning skall 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 återinvestera,

    (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 skall inkluderas bestäms av de villkor och förutsättningar som är hänförliga till emissionen av aktierna. Hänsyn tas till den ekonomiska innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

22. Stamaktier som emitterats som del av en köpeskilling i ett rörelseförvärv inkluderas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Detta beror på att förvärvaren räknar in det förvärvade företagets rörelseresultat i sin resultaträkning från den tidpunkten. Stamaktier som emitteras som del av ett samgående inkluderas i beräkningen av det vägda genomsnittliga antalet aktier för alla redovisade perioder. Detta beror på att det sammanslagna företagets finansiella rapporter upprättas som om det sammanslagna företaget alltid hade funnits. Det antal aktier som vid ett samgående används för beräkning av resultat per aktie före utspädning, utgörs därför av summan av det vägda genomsnittliga antalet aktier i de samgående företagen justerat för att motsvara aktierna i det företag vars aktier är utestående efter samgåendet.

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.

25. 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.

26. ***Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden, liksom för alla tidigare perioder som redovisas för jämförelseändamål, skall 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.***

▼M5

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”).

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 skall 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 skall 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.

Resultat

33. ***Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning skall 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

▼M5

(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 skall 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, skall 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 skall 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.

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, skall 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

▼M5

justeras i enlighet med punkt 12 och exkluderar poster som är hänförliga till verksamheter under avveckling.

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, skall 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 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 skall 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 skall 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 skall 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 emitteras 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.

48. Optioner till anställda, med fasta eller fastställbara villkor, och antastbara stamaktier behandlas som optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning, även om de är antastbara. 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.

Konvertibla instrument

49. Konvertibla instruments utspädningseffekt skall 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

▼M5

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 rapportperiodens slut men måste upprätthållas efter rapportperiodens 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 rapportperiodens 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 rapportperiodens slut var marknadskursen vid villkorsperiodens slut. Om villkoret baseras på en genomsnittskurs under en tidsperiod som sträcker sig längre än slutet av rapportperioden, 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 rapportperiodens 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 oförändrad 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 rapportperiodens slut.

57. Potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (utöver dem som omfattas av ett 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

▼M5

(b) om dessa potentiella stamaktier skall 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 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, skall företaget anta att kontraktet kommer att regleras med stamaktier och de potentiella stamaktier som blir följden skall 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, skall 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.

60. ***För kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter innehavarens gottfinnande, skall 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) skall den potentiella utspädningseffekten på resultatet per aktie beräknas enligt nedan***

(a) det skall antas att vid periodens början så många stamaktier emitteras (till periodens genomsnittliga marknadskurs) att likviden blir så hög att kontraktet uppfylls,

(b) det skall 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) skall 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, skall 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, skall beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som***

▼M5

redovisas baseras på det nya antalet aktier. Upplysning skall lämnas om det faktum att resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier. Dessutom skall resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till

(a) effekterna av fel och justeringar som är följden av byten av redovisningsprinciper, redovisade med retroaktiv effekt,

och

(b) effekter av ett samgående som redovisas i enlighet med poolningsmetoden.

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.

REDOVISNING

66. ***Ett företag skall i resultaträkningen ange resultat per aktie före och efter utspädning för det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till innehavare 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 skall 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 resultaträkning redovisas. Om resultat per aktie efter utspädning redovisas för minst en period skall 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 dubbla redovisningen göras på en rad i resultaträkningen.

68. ***Ett företag som rapporterar en verksamhet under avveckling skall lämna upplysning om resultat per aktie före och efter utspädning för den verksamhet som är under avveckling antingen i resultaträkningen eller i noterna till de finansiella rapporterna.***

69. ***Ett företag skall lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).***

UPPLYSNINGAR

70. ***Ett företag skall 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 skall inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.

(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 skall 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 balansdagen och som i betydande omfattning hade förändrat antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier i slutet av perioden om dessa transaktioner hade inträffat före rapportperiodens 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 på balansdagen,

(c) inlösen av utestående stamaktier,

▼M5

(d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående på balansdagen, 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 skall inte justeras för sådana transaktioner som inträffar efter balansdagen, 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 IAS 32).

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 resultaträkningen än vad som krävs enligt denna standard, skall 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, skall anges med samma vikt och framgå av noterna till de finansiella rapporterna. Ett företag skall ange grunden för hur nämnaren eller nämnarna är fastställda, inklusive om beloppen per aktie är angivna före eller efter skatt. Om en komponent i resultaträkningen används som inte redovisas som en egen post, skall en avstämning göras mellan den använda komponenten och den post som redovisas i resultaträkningen.***

IKRAFTTRÄDANDE

74. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

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.*

▼M5

BILAGA A

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 minoritetsintressen.

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 skall 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:

(Verkligt värde per aktie omedelbart innan teckningsrätten avskiljts)/ (Teoretiskt 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 (*), en förlust från verksamhet under avveckling 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 verksamhet under avveckling och – 1,20 VE baserat på nettoresultatet. De 400 potentiella stamaktierna inkluderas i beräkningen av 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 verksamheter under avveckling och – 1,00 VE per aktie baserat på nettoresultatet).

Stamaktiers genomsnittskurs

A4. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antas genomsnittskursen för de stamaktier som förutsätts bli emitterade beräknas 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

(*) I denna vägledning anges monetära enheter i ”valutaenheter” (VE).

▼M5

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 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 lösas in 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 skall 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 skall 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 skall 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

▼M5

per aktie baserat på det rapporterande företagets innehav i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget.

(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 nämnaren (resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget) justeras i enlighet med punkt 33. Utöver dessa justeringar, justeras nämnaren 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) 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.

Delvis 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.

▼M5

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 köpas.

▼M5

BILAGA B

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

B1. I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga i december 2003, ersätts hänvisningar till den aktuella versionen av IAS 33, *Resultat per aktie,* med hänvisningar till IAS 33, *Resultat per aktie*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 34

Delårsrapportering

Denna standard fastställdes i februari 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

I april 2000 ändrades punkt 7 i bilaga C för att stämma överens med IAS 40, Förvaltningsfastigheter.

INLEDNING

1. Denna standard (IAS 34) behandlar delårsrapporter, något som inte tidigare behandlats i någon IAS. IAS 34 skall tillämpas avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

2. En delårsrapport upprättas för en period som utgör en del av ett företags räkenskapsår och består av finansiella rapporter, som antingen är fullständiga eller som upprättas i sammandrag.

3. Denna standard föreskriver inte vilka företag som skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Det är IASC:s uppfattning att sådana frågor skall hanteras av nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS.

4. Denna standard

   (a) anger minimikraven för vad som måste ingå i en delårsrapport, inklusive upplysningskrav samt

   (b) anger de redovisnings- och värderingsprinciper som skall tillämpas i en delårsrapport.

5. En delårsrapport skall minst omfatta följande rapporter i sammandrag: balansräkning, resultaträkning, kassaflödesanalys, sammanställning över förändringar i eget kapital, samt vissa upplysningar i noter.

6. Användarna av ett företags delårsrapport förutsätts ha tillgång till den senaste årsredovisningen. Därför innehåller delårsrapporten i princip inga av de noter som ingår i årsredovisningen. Delårsrapporten innehåller främst information om händelser och förändringar som inträffat sedan den senaste årsredovisningen avlämnades och som är av väsentlig betydelse för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning och resultatutveckling.

7. Företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning även tillämpas i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen – årligen, halvårsvis eller kvartalsvis – skall inte påverka beräkningen av årsresultatet. Belopp som redovisas i delårsrapporter skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.

8. I en bilaga till standarden ges vägledning om tillämpning av de grundläggande redovisnings- och värderingsprinciperna för olika slag av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i delårsbokslut. Skattekostnaden för ett delår bygger på en uppskattad, genomsnittlig effektiv skattesats för året, som är i linje med den årliga skatteberäkningen.

▼B

9. Vid bedömning av hur en post i en delårsrapport skall redovisas, klassificeras eller hur upplysningar om den skall lämnas, skall frågan om väsentlighet prövas i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden och inte för prognostiserade årsuppgifter.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-3
Definitioner	4
Innehållet i en delårsrapport	5-25
Minimikrav för delårsrapport	8
Delårsrapportens innehåll och form	9-14
Vissa upplysningar i noter	15-18
Upplysning om överensstämmelse med IAS	19
Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas	20-22
Väsentlighet	23-25
Upplysning i årsredovisningen	26-27
Redovisning och värdering	28-42
Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen	28-36
Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret	37-38
Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret	39
Tillämpning av metoder för redovisning och värdering	40
Användning av uppskattningar och bedömningar	41-42
Omräkning av tidigare delårsrapporter	43-45
Ikraftträdande	46

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som skall tas med i delårsrapporten samt hur dessa skall 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 skall upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det skall ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver ofta att företag vars obligationer och aktier är föremål för allmän handel skall upprätta delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag skall eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med IAS. IASC 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 samt

▼B

(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 IAS. 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 IAS.

3. Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med IAS, 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:**

En delårsperiod är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

En delårsrapport innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivningen i IAS 1, Utformning av finansiella rapporter) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivningen i denna standard) för en delårsperiod.

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av:

(a) Balansräkning.

(b) Resultaträkning.

(c) Sammanställning som visar antingen (i) samtliga förändringar i eget kapital, eller (ii) förändringar i eget kapital med undantag för sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare.

(d) Kassaflödesanalys.

(e) Redovisningsprinciper och upplysningar i noter.

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 skall en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten skall komplettera den information som lämnats i den senaste årsredovisningen. Följaktligen innehåller den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.

7. 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 IAS:er.

Minimikrav för delårsrapport

8. **En delårsrapport skall alltid innehålla**

(a) **balansräkning i sammandrag,**

(b) **resultaträkning i sammandrag,**

(c) **redogörelse i sammandrag, som visar antingen (i) alla förändringar i eget kapital, eller (ii) andra förändringar i eget kapital än sådana som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare,**

(d) **kassaflödesanalys i sammandrag samt**

(e) **vissa upplysningar i noter.**

▼B

Delårsrapportens innehåll och form

9. **När ett företag upprättar fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten skall 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 skall 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 skall inbegripas om utelämnandet av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.**

11. **Upplysning om resultat per aktie (före och efter utspädning) skall lämnas i resultaträkningen för en delårsperiod.**

12. IAS 1 innehåller vägledning om hur finansiella rapporter skall utformas. Den innehåller även en bilaga, ”Exempel på struktur för finansiella rapporter”, som ger ytterligare vägledning om viktiga rubriker och delsummor.

13. Av IAS 1 framgår att en redogörelse för förändringar i eget kapital utgör en beståndsdel i företagets finansiella rapporter. IAS 1 tillåter dock att information om förändringar i eget kapital som uppstår genom kapitaltransaktioner med och utdelningar till ägare redovisas antingen i nämnda redogörelse eller i noterna. I delårsrapporten används samma uppställning för redogörelsen för förändringar i eget kapital som i den senaste årsredovisningen.

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 i den senaste årsredovisningen. Om ett företags årsredovisning förutom koncernredovisningen omfattade moderföretagets separata finansiella rapport, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretagets separata finansiella rapport 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 oväsentliga kompletteringar av sådant som redan angivits i noterna i den senaste årsredovisningen. 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 den senaste årsredovisningen.

16. **Ett företag skall i noterna till delårsrapporten som minimum lämna följande information, om den är väsentlig och inte redovisas på annan plats i delårsrapporten. Informationen skall vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till balansdagen. Företaget skall dock upplysa om händelser och transaktioner som är betydelsefulla för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden:**

   (a) **Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen 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.**

   (f) **Utdelning (ackumulerad eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.**

▼B

(g) **Nettoomsättning och rörelseresultat per rörelsegren eller geografiskt område, beroende på vilket som är företagets främsta redovisningsprincip för segmentrapportering (segmentuppgifter krävs i ett företags delårsrapport endast om IAS 14, Segmentrapportering, kräver att företaget lämnar upplysning om segment i årsredovisningen).**

(h) **Väsentliga händelser som inträffat efter delårsperiodens slut och som inte på annat sätt beaktas i delårsrapporten.**

(i) **Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom företagsförvärv och samgåenden, förvärv eller avyttring av dotterföretag samt investeringar, omstruktureringar och avveckling av verksamheter.**

(j) **Förändringar i eventualtillgångar och eventualförpliktelser, som inträffat sedan den senaste balansdagen.**

17. Exempel på förhållanden som medför upplysningsplikt enligt punkt 16 ges nedan. Andra IAS:er innehåller vägledning om upplysningar gällande vissa av dessa frågor:

(a) Nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav.

(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 fundamentala fel i tidigare rapporterade finansiella uppgifter.

(h) Extraordinära poster.

(i) Eventuell obetald förfallen låneskuld, eller andra överträdelser av lånevillkor, som inte senare har korrigerats.

(j) Transaktioner med närstående.

18. Andra IAS:er anger vilka upplysningar som skall 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. De upplysningar som anges i dessa andra standarder behöver 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 IAS

19. **När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard skall upplysningar om detta lämnas. Det får inte i en delårsrapport anges att den följer IAS om den inte uppfyller alla bestämmelser i alla tillämpliga standarder och tolkningar från Standing Interpretations Committee.**

Perioder för vilka delårsrapporter skall lämnas

20. **De finansiella rapporter (i sammandrag eller i fullständigt format) som ingår i en delårsrapport skall upprättas enligt nedan:**

(a) **En balansräkning per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.**

(b) **En resultaträkning för såväl den aktuella delårsperioden som hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande perioder under (aktuell period och hittills under året) närmast föregående räkenskapsår.**

(c) **En redogörelse för ackumulerade förändringar i eget kapital för perioden hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**

(d) **En kassaflödesanalys avseende perioden hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.**

▼B

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 skall tas med i resultat- och balansräkningarna, hur de skall värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som skall lämnas i en delårsrapport, skall 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. I förordet till IAS framgår att standarderna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster. I dokumentet förklaras att information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan ha betydelse för de beslut som användarna fattar utifrån informationen i de finansiella rapporterna. Enligt IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper, skall upplysningar lämnas om väsentliga extraordinära poster, ovanliga ordinarie poster, avvecklad verksamhet, ändringar i uppskattningar och bedömningar, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. IAS 8 innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.

25. Vid finansiell rapportering är det alltid en fråga om bedömning att avgöra vad som skall betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som skall ingå i resultat- och balansräkningarna i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten skall kunna förstås måste hänsyn tas till att bedömningarna avser en delårsrapport. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om extraordinära poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar och fundamentala 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 skall 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 avsevärt under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport upprättas för denna sista period, skall företaget lämna upplysning i not i årsredovisningen om förändringens karaktär och storlek.**

27. Enligt IAS 8 skall 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 skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, skall den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) skall inte påverka det redovisade årsresultatet. De belopp som redovisas i**

▼B

delårsrapporterna skall därför beräknas på grundval av utvecklingen från räkenskapsårets början till balansdagen.

29. Kravet på att företaget skall tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje delårsperiod utgör en självständig redovisningsperiod. Eftersom företagets rapporteringsfrekvens inte skall 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 i balansräkningen. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften skall redovisas som tillgång i balansräkningen eller en strävan att utjämna resultatet mellan delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka dessa avgöranden.

(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 skall tas med i balansräkningen eller resultaträkningen. Posten skall motsvara definitionen av en huvudgrupp och uppfylla kriterierna för redovisning. Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post skall tas in i balans- eller resultaträkningen, både vid års- och delårsbokslut.

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 skall kostnader redovisas i resultaträkningen 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 balansräkningen 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 skall företaget

▼B

lämna upplysning om karaktär och storlek på väsentliga förändringar av uppskattningar och bedömningar.

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 skall företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på väsentliga 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 skall 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 skall anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.**

Tillämpning av metoder för redovisning och värdering

40. I bilaga B ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28 till 39.

Användning av uppskattningar och bedömningar

41. **De värderingsmetoder som används i en delårsrapport skall utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare skall 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.

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

43. **Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny IAS, skall visas genom**

(a) **omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under tidigare räkenskapsår (se punkt 20), om företaget följer huvudprincipen enligt IAS 8 eller**

(b) **omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår, om företaget följer tillåten alternativ princip enligt IAS 8. I det fallet omräknas inte motsvarande delårsperioder för tidigare räkenskapsår.**

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, när så är möjligt. Om det inte med rimlig precision går att beräkna fastställa justeringen för tidigare räkenskapsår skall, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. En tillåten princip är att inkludera den fullständiga ackumulerade retroaktiva justeringen i

▼B

beräkningen av resultatet för den period under vilken redovisningsprincipen ändras. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas retroaktivt från räkenskapsårets början.

45. Om förändringar av redovisningsprinciper tilläts återspeglas under en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under räkenskapsåret. 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 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.**

▼M3

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-5
Klassificering av anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som innehas för försäljning	6-14
Anläggningstillgångar som skall läggas ned	13-14
Värdering av anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som är klassificerade som att de innehas för försäljning	15-29
Värdering av en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp)	15-19
Redovisning av nedskrivningar och återföringar	20-25
Ändringar i en försäljningsplan	26-29
Redovisning och upplysningar	30-42
Redovisning av avvecklade verksamheter	31-36
Resultat hänförliga till kvarvarande verksamheter	37
Redovisning av en anläggningstillgång eller en avyttringsgrupp som innehas för försäljning	38-40
Ytterligare upplysningar	41-42
Övergångsbestämmelser	43
Ikraftträdande	44
Upphävande av IAS 35	45

SYFTE

1. Denna standard syfte är att ange hur anläggningstillgångar som innehas för försäljning skall redovisas och hur upplysningar skall lämnas om *avvecklade verksamheter.* Standarden uppställer följande särskilda krav

   (a) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som anläggningstillgångar som innehas för försäljning skall värderas till det lägsta av det redovisade värdet och *verkligt värde* efter avdrag för *försäljningskostnaderna* och att avskrivningar av sådana tillgångar skall upphöra,

   och

   (b) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning skall redovisas separat i balansräkningen och resultatet av avvecklade verksamheter skall redovisas separat i resultaträkningen.

▼M3

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Kraven avseende klassificering och redovisning i denna standard är tillämpliga för samtliga redovisade *anläggningstillgångar* (*) 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 skall värderas enligt där angiven standard.

3. Tillgångar som enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter,* (enligt omarbetning 2003) klassificerats som anläggningstillgångar skall 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 enskild kassagenererande enhet eller en del av en kassagenererande enhet. (**) 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 (***) 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.*

   (e) anläggningstillgångar som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader i enlighet med IAS 41, *Jord- och skogsbruk*.

   (f) avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal i enlighet med definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal.*

KLASSIFICERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING

6. **Ett företag skall 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.

8. För att en försäljning skall framstå som mycket sannolik måste beslut om en plan för försäljning av tillgången (eller avyttringsgruppen) ha fattats på

(*) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter balansdagen. Punkt 3 är tillämplig på klassificeringen av sådana tillgångar.

(**) 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.

(***) Undantag gäller för punkterna 18 och 19 enligt vilka respektive tillgångsslag måste värderas i enlighet med andra tillämpliga standarder.

▼M3

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 skall 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 skall visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar eller att den kommer att dras tillbaka.

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.

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 avvyttra (neutralare, disposal kan vara mer än vidarsälja) 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 balansdagen skall 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 balansdagen, men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, skall företaget lämna upplysningar enligt punkt 41 (a), (b) och (d) i noterna.

Anläggningstillgångar som skall läggas ned

13. Ett företag får inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som skall 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 skall läggas ned uppfyller villkoren i punkt 32 (a)-(c), skall 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 skall läggas ned innefattar anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som är avsedda för användning till slutet av deras ekonomiska livslängd och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som skall tas ur bruk, inte säljas.

14. Ett företag skall inte redovisa en anläggningstillgång som tillfälligt har tagits ur bruk som om den hade lagts ned..

VÄRDERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM ÄR KLASSIFICERADE SOM ATT DE INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING

Värdering av en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp)

15. **Ett företag skall värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.**

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 redovisas 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 skall den värderas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

17. När försäljningen väntas äga rum först mer än ett år efter förvärvet skall företaget värdera försäljningskostnaderna till deras nuvärde. Varje ökning

▼M3

på grund av tidseffekten av försäljningskostnadernas nuvärde skall redovisas i resultaträkningen som en finansieringskostnad.

18. Omedelbart före tillgångens (eller avyttringsgruppens) första klassificering som att den innehas för försäljning skall 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 skall 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 skall 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 skall 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*.

22. Ett företag skall 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 skall 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, skall redovisas per det datum när tillgången eller avyttringsgruppen tas bort ur balansräkningen. Krav avseende borttagande ur balansräkningen 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 skall 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, skall företaget upphöra att klassificera tillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning.

27. Företaget skall 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 lägsta 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,

▼M3

och

(b) dess *återvinningsvärde* vid tidpunkten för det efterföljande beslutet att inte sälja den. (*)

28. Företaget skall lägga alla erforderliga justeringar av det redovisade värdet för en anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning till intäkterna (**) från kvarvarande verksamheter under den period då villkoren i punkterna 7-9 inte längre är uppfyllda. Företaget skall redovisa en sådan justering under samma rubrik i resultaträkningen som sådan vinst eller förlust som i förekommande fall redovisas i enlighet med punkt 37.

29. Om ett företag tar bort en enstaka 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 skall 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 skall upphöra att vara klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med punkt 26.

REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

30. **Ett företag skall redovisa zch 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* (se definitioner1)består av verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som rapporteringsmässigt. En del av ett företag skall 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 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.

33. Ett företag skall lämna följande upplysningar

(a) summan av följande som ett enda belopp i resultaträkningen

(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.

(b) en uppställning av beloppet under (a) uppdelat

(i) intäkterna, kostnaderna och resultatet före skatt av de avvecklade verksamheterna,

(*) 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.

(**) 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. I sådana fall skall justeringarna hanteras som värdeökning respektive värdeminskning.

▼M3

(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 resultaträkningen. Om den ingår i resultaträkningen skall den presenteras i ett avsnitt som tydligt anges avse 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).

34. Ett företag skall även lämna upplysningar enligt punkt 33 för de tidigare perioser som presenterats i de finansiella rapporterna, så att upplysningarna omfattar alla verksamheter som har avvecklats fram till balansdagen 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 skall anges separat under avvecklade verksamheter. Upplysningar skall 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) 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, skall 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 skall särskilt anges att dessa upplysningar har ändrats.

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, skall innefattas i resultatet från kvarvarande verksamheter.

Redovisning av en anläggningstillgång eller en avyttringsgrupp som innehas för försäljning

38. Ett företag skall i balansräkningen 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 skall redovisas skilt från andra skulder i balansräkningen. 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 skall separata upplysningar lämnas antingen i balansräkningen eller i noterna, utom i de fall som anges i punkt 39. Ett företag skall lämna särskilda upplysningar om alla ackumulerade intäkter och kostnader, som redovisats direkt mot eget

▼M3

kapital 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 skall 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 balansräkningarna för tidigare perioder för att återspegla klassificeringen i balansräkningen för den senaste period som redovisas.

Ytterligare upplysningar

41. Ett företag skall 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 resultaträkningen, under vilken rubrik i resultaträkningen resultatet i fråga förekommer,

(d) i tillämpliga fall den rörelsegren eller det geografiska område där anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) redovisas i enlighet med IAS 14, *Segmentrapportering*.

42. Om någon av punkterna 26 eller 29 är tillämplig, skall 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 skall 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 skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 35

45. Denna standard ersätter IAS 35, *Verksamheter under avveckling*.

▼M3

BILAGA A

Definitioner

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

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.

del av ett företag Verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som redovisningsmässigt.

försäljnings kostnader Kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång (eller **avyttringsgrupp**), exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

omsättnings-tillgång En tillgång som uppfyller något av följande villkor

(a) den väntas bli såld under, eller innehas för försäljning eller förbrukning under, företagets normala verksamhetscykel,

(b) den innehas främst för handelsändamål,

(c) den väntas bli realiserad inom tolv månader efter balansdagen,

eller

(d) den utgörs av likvida medel, såvida den inte omfattas av restriktioner vad gäller möjligheten till byteeller att användas för att reglera en skuld under minst tolv månader efter balansdagen.

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.

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.

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.

bindande köpåtagande En överenskommelse med en oberoende motpart som är bindande för båda parter, vanligen verkställbar enligt lag och (a) anger alla viktiga 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**.

mycket sannolik Betydligt mer trolig än **sannolik**.

anläggnings-tillgång En tillgång som inte är en **omsättningstillgång**.

▼M3

sannolik	Mer trolig än inte trolig.
återvinningsvärde	Det högsta av en tillgångs **verkliga värde** efter avdrag för **försäljnings kostnaderna** och dess **nyttjandevärde**.
nyttjandevärde	Nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som väntas uppstå genom fortlöpande användning av en tillgång och dessavyttrandevid slutet av dess nyttjandeperiod.

▼M3

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 skall 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) behövliga 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) 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.

▼M3

BILAGA C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

C1 IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter,*(enligt omarbetning 2003), ändras i enlighet med vad som anges nedan.

Punkt 68 ändras till följande ordalydelse:

68. ***Balansräkningen skall, i den mån posterna inte anges i enlighet med punkt 68A, minst innefatta beloppen för följande poster:***

(a) …

Punkt 68A läggs till och skall ha följande ordalydelse:

68A. ***Balansräkningen skall också innefatta balansposter som anger följande belopp***

(a) summan av alla tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning och tillgångar som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,

och

(b) skulder som ingår i avyttringsgrupper klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5.

Punkt 81 ändras till följande ordalydelse:

81. ***Resultaträkningen skall minst innefatta beloppen för följande poster för perioden***

…

(d) skattekostnad,

(e) ett enda belopp utvisande summan av (i) resultat efter skatt för avvecklade verksamheter och (ii) det resultat efter skatt som redovisas vid värdering till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttring av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som den avvecklade verksamheten bestått av,

och

(f) resultat.

Punkt 87 (e) ändras till följande ordalydelse:

(e) avvecklade verksamheter,

C2 I IAS 10, *Händelser efter balansdagen,* ändras punkt 22 (b) och (c) till följande ordalydelse:

(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,

C3 IAS 14, *Segmentrapportering,* ändras enligt nedan.

Punkt 52 ändras till följande ordalydelse:

52. ***Ett företag skall lämna upplysningar om resultatet för alla segment för vilka upplysningar måste lämnas. Därvid skall resultat för kvarvarande verksamheter särskiljas från resultat för avvecklade verksamheter.***

Punkt 52 A läggs till och skall ha följande lydelse:

52A. ***A Ett företag skall ändra de upplysningar om segmentresultat för tidigare perioder som redovisas i de finansiella rapporterna så att de upplysningar som krävs enligt punkt 52 rörande avvecklade verksamheter hänför sig till alla verksamheter som klassificerats som avvecklade vid balansdagen för den senast redovisade perioden.***

▼**M3**

Punkt 67 ändras till följande ordalydelse:

67. ***Ett företag skall i koncernredovisningen eller i de enskilda företagens finansiella rapporter redovisa en avstämning mellan summorna av de upplysningar som lämnas för enskilda segment respektive för företaget som helhet. När företaget redovisar denna avstämning, skall segmentets intäkter ställas mot företagets intäkter från externa kunder (med information om storleken på företagets intäkter från externa kunder som inte ingår i något av segmenten). På motsvarande sätt skall resultaten för segmentens kvarvarande verksamheter ställas mot rörelseresultatet för företagets kvarvarande verksamheter liksom mot företagets resultat för kvarvarande verksamheter. Resultaten för segmentens avvecklade verksamheter skall också på motsvarande sätt ställas mot företagets resultat av avvecklade verksamheter, segmentens tillgångar skall …***

C4 IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar,*(enligt omarbetning 2003), ändras i enlighet med vad som anges nedan.

Punkt 3 ändras till följande ordalydelse:

3. Denna standard skall 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…,

eller

(c) mineraltillgångar…

Dock tillämpas denna standard på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller underhålla de tillgångar som beskrivs i (b) och (c).

Punkt 55 ändras till följande ordalydelse:

55. … 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 balansräkningen. Det innebär att avskrivningen inte upphör om en tillgång tillfälligt inte används eller när den tas ur bruk, såvida inte tillgången är helt avskriven. Dock, …

Punkt 73 (e) (ii) ändras till följande ordalydelse:

(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,

Punkt 79 (c) ändras till följande ordalydelse:

(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,

C5 I IAS 17, *Leasingavtal,* efter omarbetning 2003, läggs punkt 41A till och skall ha följande ordalydelse:

41A. En tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) skall redovisas i enlighet med den standarden.

C6 IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter,* ändras enligt nedan.

Punkt 12 ändras till följande ordalydelse:

12. ***Koncernredovisningen skall inkludera alla moderföretagets dotterföretag.****

En fotnot läggs till punkt 12 med följande ordalydelse:

(*) Om ett dotterföretag vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att det innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter, skall det redovisas i enlighet med den standarden.

Punkt 16-18 stryks.

▼**M3**

Punkt 37 ändras till följande ordalydelse:

37. ***När separata finansiella rapporter upprättas, skall innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag som inte i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att de innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) redovisas antingen***

(a) till anskaffningsvärde,

eller

(b) i enlighet med IAS 39.

Samma redovisningsprincip skall tillämpas för varje kategori av innehav. Innehav i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag som i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att de innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) skall redovisas i enlighet med den standarden.

Punkt 39 ändras till följande ordalydelse:

39. ***Innehav i gemensamt styrda företag och intresseföretag som i koncernredovisningen redovisas i enlighet med IAS 39 skall redovisas på samma sätt i ägarföretagets separata finansiella rapporter.***

Punkt 40 (a) och (b) stryks. denna text har jag inte i IFRS5.

C7 IAS 28, *Innehav i intresseföretag,* ändras enligt nedan:

Punkt 13 ändras till följande ordalydelse:

13. ***Ett innehav i ett intresseföretag skall 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) …

Punkt 14 ändras till följande ordalydelse:

14. ***Innehav beskrivna i punkt 13 (a) skall redovisas i enlighet med IFRS 5.***

Punkt 15 ändras så att, efter att hänvisningen till IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden,* ersatts av IFRS 3, *Rörelseförvärv,* den har följande ordalydelse:

15. När ett innehav i ett intresseföretag, som tidigare klassificerats som avsett för försäljning, inte längre uppfyller villkoren för denna klassificering, skall det redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med den dag det klassificerades som avsett för försäljning. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt efter det att innehavet klassificerades som avsett för försäljning skall ändras i enlighet därmed.

Punkt 16 stryks.

Punkt 38 ändras till följande ordalydelse:

38. ***…innehav/. Även beträffande ägarföretagets andel av sådana intresseföretags samtliga avvecklade verksamheter skall separat information lämnas.***

C8 IAS 31, *Innehav i joint ventures,* ändras enligt nedan:

Punkt 2 (a) ändras till följande ordalydelse:

(a) innehavet klassificeras som avsett för försäljning i enlighet med **IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,**

Punkt 42 ändras till följande ordalydelse:

42. ***Innehav i gemensamt styrda företag som klassificeras som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 skall redovisas i enlighet med den standarden.***

▼M3

Punkt 43 ändras så att den, efter att hänvisningen till IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden,* strukits på grund av IFRS 3, *Rörelseförvärv,* har följande ordalydelse:

43. När ett innehav i ett gemensamt styrt företag, som tidigare klassificerats som avsett för försäljning inte längre uppfyller villkoren för en sådan klassificering, skall 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 skall ändras i enlighet därmed.

Punkt 44 stryks.

C9 IAS 36, *Nedskrivningar,* (utfärdad 1998), ändras enligt nedan.

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av***

   (a) …

   (f) … (se IAS 40,* Förvaltningsfastigheter*),

   (g) … (se IAS 41,* Jord- och skogsbruk*),

   och

   (h) anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.

Punkt 2 ändras till följande ordalydelse:

2. 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 specifika krav avseende redovisning och värdering av dem.

I punkt 5 ändras definitionen av en kassagenererande enhet till följande ordalydelse:

En kassagenererande enhet är 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.

En fotnot med följande ordalydelse läggs till den sista meningen i punkt 9 (f):

(*) 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 IAS 36 och redovisas i enlighet med IFRS 5.

C10 IAS 36, *Nedskrivningar,* (efter omarbetning 2004), ändras enligt nedan.

Samtliga förekomster av uttrycket ”nettoförsäljningsvärde” ersätts med ”verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader”.

Punkt 2 ändras till följande ordalydelse:

2. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar, förutom***

   (a) …

   (i) anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.

Punkt 3 ändras till följande ordalydelse:

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)

▼M3

eftersom befintliga standarder för dessa typer av tillgångar innehåller specifika krav avseende redovisning och värdering av dem.

I punkt 6 ändras definitionen av en kassagenererande enhet enligt följande:

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.

En fotnot med följande ordalydelse läggs till den sista meningen i punkt 12 (f):

(*) 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.

C11 I IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, ändras punkt 9 till följande ordalydelse:

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.

C12 IAS 38, *Immateriella tillgångar,* (utfärdad 1998), (*) ändras enligt nedan.

Punkt 2 ändras till följande ordalydelse:

2. … Denna standard gäller exempelvis inte för

(a) …

(e) …;

(f) … och värdering),

och

(g) 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.*

Punkt 79 ändras till följande ordalydelse:

79. ***… Avskrivningen skall upphöra vid den tidigaste 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, Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter, eller då tillgången tas bort från redovisning i balansräkningen.***

Punkt 106 ändras till följande ordalydelse:

106. Avskrivningen upphör inte när den immateriella tillgången inte längre nyttjas, såvida 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).

Punkt 107 (e) (ii) ändras till följande ordalydelse:

(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,

C13 IAS 38, *Immateriella tillgångar,* (efter omarbetning 2004), ändras enligt nedan.

Punkt 3 ändras till följande ordalydelse:

3. … Denna standard gäller exempelvis inte för

(a) …

(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,*Anlägg-*

(*) Med ändringar 2003 enligt IAS 16.

▼M3

ningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.

Punkt 97 ändras till följande ordalydelse:

97. ***… Avskrivningen skall upphöra vid den tidigaste 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,*** **Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,** ***eller då tillgången tas bort från redovisning i balansräkningen.***

Punkt 117 ändras till följande ordalydelse:

117. Avskrivning av en immateriell tillgång med begränsad 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).

Punkt 118 (e) (ii) ändras till följande ordalydelse:

(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,

C14 IAS 40, *Förvaltningsfastigheter,* (efter omarbetning 2003), ändras enligt nedan.

Punkt 9 (a) ändras till följande ordalydelse:

(a) fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten …

Punkt 56 ändras till följande ordalydelse:

56. ***Efter det första redovisningstillfället skall 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.***

Punkt 76 (c) ändras till följande ordalydelse:

(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,

Punkt 79 (a) (iii) ändras till följande ordalydelse:

(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,

C15 IAS 41, *Jord- och skogsbruk,* ändras enligt nedan.

Punkt 30 ändras till följande ordalydelse:

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 skall 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 väl kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. När en biologisk anläggningstillgång väl 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.***

▼**M3**

Punkt 50 (c) ändras till följande ordalydelse:

(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,

C16 IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* ändras enligt nedan.

Punkt 12 (b) ändras till följande ordalydelse:

(b) punkterna 26-34 B förbjuder retroaktiv tillämpning av andra standarder i vissa avseenden.

Punkt 26 ändras till följande ordalydelse:

26. Det är enligt denna standard inte tillåtet med retroaktiv tillämpning av andra standarders regler avseende

(a) …

(b) säkringsredovisning (punkterna 28-30),

(c) uppskattningar (punkterna 31-34)

och

(d) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.

Punkt 34A läggs till och skall ha följande ordalydelse:

34A. IFRS 5 skall 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 tillämpa kraven i IFRS 5 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 redan före standardens ikraftträdande, under förutsättning att värderingar och annan information som behövs för standardens tillämpning fanns tillgängliga när dessa villkor ursprungligen var uppfyllda.

Punkt 34 B läggs till och skall ha följande ordalydelse:

34B. Ett företag, som börjar tillämpa IFRS före den 1 januari 2005, skall tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 5. Ett företag, som börjar tillämpa IFRS den 1 januari 2005 eller senare, skall tillämpa IFRS 5 retroaktivt.

C17 IFRS 3, *Rörelseförvärv,* ändras enligt nedan.

Punkt 36 ändras till följande ordalydelse:

36. **Förvärvaren skall vid förvärvstidpunkten fördela anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv genom att redovisa de av det förvärvade företagets identifierbara tillgångar, skulder och eventualförpliktelser som uppfyller villkoren för redovisning enligt punkt 37 till deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten, förutom vad gäller anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5,** ***Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*****, vilka ska redovisas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Varje skillnad…**

Punkterna 75 (b) och (d) ändras till följande ordalydelse:

(b) goodwill som tillkommit under perioden, utom sådan goodwill som ingår i en avyttringsgrupp som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5,

▼M3

(d) goodwill som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och goodwill som under perioden tagits bort från balansräkningen utan att dessförinnan ha ingått i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning,

C18 I International Financial Reporting Standards, inklusive International Accounting Standards och tolkningar, som är tillämpliga den 31 mars 2004, ersätts uttrycket ”verksamheter under avveckling” med uttrycket ”avvecklade verksamheter”.

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 36

Nedskrivningar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-5
Definitioner	6
Hur fastställs om en tillgång skall skrivas ned?	7-17
Beräkning av återvinningsvärde	18-57
Beräkning av återvinningsvärde för en immateriell tillgång med obegränsad nyttjandeperiod	24
Verkligt värde minus försäljningskostnader	25-29
Nyttjandevärde	30-57
Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden	33-38
Vilka kassaflöden skall ingå?	39-53
Kassaflöden i utländsk valuta	54
Diskonteringsfaktorn	55-57
Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov	58-64
Kassagenererande enheter och goodwill	65-108
Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?	66-73
Återvinningsvärde och redovisat värde för en kassagenererande enhet	74-103
Goodwill	80-99
Fördelning av goodwill på kassagenererande enheter	80-87
Prövning av nedskrivningsbehovet för kassagenererande enheter med goodwill	88-90
Minoritetsintresse	91-95
Tidpunkt för prövning av nedskrivningsbehovet	96-99
Gemensamma tillgångar	100-103
Nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet	104-108
Återföring av en nedskrivning	109-125
Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång	117-121
Återföring av en nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet	122-123
Återföring av en nedskrivning av goodwill	124-125
Upplysningar	126-137
Uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för kassagenererande enheter med goodwill eller för immateriella tillgångar med obegränsade nyttjandeperioder	134-137
Övergångsbestämmelser och ikraftträdande	138-140
Upphävande av IAS 36 (utfärdad 1998)	141

▼M3

Denna omarbetade standard ersätter IAS 36 (1998), *Nedskrivningar,* och skall tillämpas

(a) vid förvärv av goodwill och immateriella tillgångar i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare.

(b) på alla andra tillgångar, för räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare.

Tidigare tillämpning uppmuntras.

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att beskriva de metoder som ett företag skall 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 skall värdet för tillgången då skrivas ned. Standarden anger också när ett företag skall återföra en nedskrivning samt vilka upplysningar som skall lämnas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana som omfattas av***

(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*),

(g) biologiska tillgångar hänförliga till skogs- och jordbruk, som redovisas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader (se IAS 41,* Jord- och skogsbruk*),

***(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 avsedda för försäljning i enlighet med IFRS 5,* Anläggningstillgångar avsedda 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 ersättning 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 som är tillämpliga på dessa tillgångar innehåller krav avseende redovisning och värdering av dem.

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.

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, hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, som värderas till verkligt värde med

▼M3

avdrag för uppskattade 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 skall skrivas ned:

(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 skall 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 skall 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 skall 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.

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 likvärdiga objekt,

(b) det finns vanligen intresserade köpare och säljare.

(c) prisinformation är allmänt tillgänglig.

Avtalsdatum för ett rörelseförvärv är det datum när ett faktiskt avtal sluts mellan parterna och, vad gäller börsnoterade företag, offentliggörs. Vad gäller ett fientligt övertagande, är det tidigaste datum när ett fullständigt avtal mellan parterna sluts det datum när ett så stort antal av det förvärvade företagets ägare har accepterat förvärvarens erbjudande att förvärvaren får ett bestämmande inflytande över det förvärvade företaget.

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 kassaflöden som i allt väsentligt är oberoende av kassaflöden hänförligt till 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 kassagenere-

(*) XXXXXXXXXXXXXXX”””””

▼M3

rande 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.

Nyttjandevärde är nuvärdet av de framtida kassaflöden en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKALL SKRIVAS NED?

7. Punkterna 8-17 anger när återvinningsvärdet för en tillgång skall 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 skall ske och hur nedskrivningsbehovet skall beräknas. Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehovet av enskilda tillgångar förutom goodwill 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 skall 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 obegränsade nyttjandeperioder har fördelats vid prövning av nedskrivningsbehov.

8. En tillgång har minskat i värde och skall 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 skall 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 skall per varje balansdag bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Om så är fallet skall företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.***

10. ***Oavsett om det finns någon indikation på en värdeminskning eller ej, skall ett företag också***

    (a) varje år pröva om en immateriell tillgång med obegränsad 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 skall dock denna immateriella tillgångs

▼M3

nedskrivningsbehov prövas före utgången av det aktuella räkenskapsåret.

(b) varje år pröva nedskrivningsbehovet för goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv 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 skall 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 diskonteringsfaktor 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.

(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 eller utrangera tillgången i förtid, och en ny bedömning av tillgångens nyttjandeperiod som begränsad i stället för obegränsad (*)***.***

(g) Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.

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.

15. Som framgår av punkt 10 kräver denna standard att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obegränsad nyttjandeperiod eller som ännu

(*) 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*.

▼M3

inte är klar för användning samt för goodwill skall 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 väsentligt 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 7.

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 diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkas av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna påverka den diskonteringsfaktor som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.

(b) Den diskonteringsfaktor 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.

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 skall 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,

▼M3

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 obegränsad nyttjandeperiod

24. Punkt 10 kräver att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obegränsad 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) 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. Marknadspriset utgörs normalt av 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 väsentliga 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 skall 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, *Ersättningar till anställda,* 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.

▼M3

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.

Nyttjandevärde

30. ***Följande delar skall återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde***

(a) en uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att 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 diskonteringsfaktorn. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, skall 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 skall 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 skall 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 skall omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period.

(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.

▼M3

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 skall 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 skall ingå?

39. ***Uppskattningar av framtida kassaflöden skall innefatta***

(a) prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,

(b) prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången skall 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. Uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringsfaktorn skall vara förenliga med de antaganden som gjorts om inflationen. Om diskonteringsfaktorn fastställts så att den inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar skall därför kassaflödena uttryckas i nominella termer. Om diskonteringsfaktorn 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 skall kunna utnyttjas eller säljas skall uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången skall kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.

▼M3

43. I syfte 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 skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden skall 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 skall avse tillgången i befintligt skick skall 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.

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 omstruktureringen 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, betraktas 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 skall inte innefatta***

(a) in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten,

eller

(b) in- och utbetalningar av skatter.

▼M3

51. Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringsfaktorn. 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 diskonteringsfaktorn fastställs före skatt.

52. ***Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttringen av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden skall 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 diskonteringsfaktorn 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 diskonteringsfaktor som är förenlig med valet av valuta. Ett företag räknar om nuvärdet genom att använda avistakursen per det datum beräkningen av nyttjandevärdet görs.

Diskonteringsfaktorn

55. ***Diskonteringsfaktorn eller diskonteringsfaktorerna skall 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 skall den diskonteringsfaktor 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.

57. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsfaktor från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. I bilaga A finns ytterligare vägledning om uppskattning av diskonteringsfaktorn i sådana fall.

REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV

58. Punkterna 59-64 anger hur nedskrivningsbehovet för en enskild tillgång förutom goodwill skall beräknas och när nedskrivningen skall redovisas. Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov avseende kassagenererande enheter och goodwill behandlas i punkterna 65-108.

▼M3

59. ***Det redovisade värdet skall skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen.***

60. ***En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i* IAS 16, Materiella anläggningstillgångar*). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.***

61. En nedskrivning av en tillgång som inte omvärderats redovisas i resultaträkningen. En nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas emellertid direkt mot eventuell omvärderingsreserv avseende tillgången, till den del nedskrivningen inte överstiger de belopp som finns i omvärderingsreserven för tillgången i fråga.

62. ***När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, skall företaget redovisa en skuld endast om detta krävs enligt annan standard.***

63. ***När en tillgång har skrivits ned skall 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, *Inkomstskatter,* (se exempel 3).

KASSAGENERERANDE ENHETER OCH GOODWILL

65. Punkterna 66-108 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 goodwill skall skrivas ned.

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

66. ***Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde skall återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, skall 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 skall företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av andra tillgångar.

▼M3

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 förlust.

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, skall företaget använda företagsledningen 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.

72. ***Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör skall 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 skall 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 skall fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.***

▼M3

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 skall 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.

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 (*) vilket är lika med nuvärdet av de beräknade kostnaderna för återställandet.

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 skall 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 skall därför inte göras. Därför överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde dess redovisade värde.

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

(*) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M3

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.

Goodwill

Fördelning av goodwill på kassagenererande enheter

80. ***Vid prövning av nedskrivningsbehov, skall 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, oavsett huruvida andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget tilldelas till dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Varje enhet eller grupp av enheter på vilken eller vilka goodwill fördelas skall***

(a) motsvara den lägsta nivå i företaget på vilken goodwillen i fråga övervakas i den interna styrningen av företaget,

och

***(b) inte vara större än ett segment baserat på antingen företagets primära eller sekundära indelningsgrund som fastställts i enlighet med IAS 14,* Segmentrapportering.**

81. Goodwill som förvärvas i ett rörelseförvärv ses som en betalning för tillgångar som ger upphov till förväntade framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och att redovisa separat. 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 till en kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad skall läsas som hänvisningar också till en grupp av kassagenererande enheter på vilka goodwill är fördelad.

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 relativ 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, skall denna första fördelning genomföras före utgången av det första räkenskapsår som inleds efter förvärvsdatumet.***

85. I enlighet med IFRS 3, *Rörelseförvärv,* i det fall den första redovisningen av ett rörelseförvärv endast kan fastställas preliminärt slutet av den period under vilken förvärvet träder i kraft, skall förvärvaren

(a) redovisa förvärvet med dessa preliminära värden,

och

(b) redovisa eventuella effekter av justeringar av dessa preliminära värden som följd av att justeringen av den första redovisningen genomförts inom tolv månader från förvärvsdatumet.

I sådana fall kan den första fördelningen av goodwill inte vara möjlig att genomföra före utgången av det räkenskapsår under vilken förvärvet träder i kraft. När detta är fallet lämnar företaget de upplysningar som krävs enligt punkt 133.

▼M3

86. ***Om goodwill har fördelats på en kassagenererande enhet och företaget avyttrar en verksamhet i denna enhet, skall 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, skall denna goodwill omfördelas på de berörda enheterna. Denna omfördelning skall 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.***

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 skall 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, skall 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 skall 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 obegränsad 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 skall 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***

▼M3

överstiger enhetens återvinningsvärde, skall företaget redovisa värdenedgången i enlighet med punkt 104.

Minoritetsintresse

91. I enlighet med IFRS 3 är goodwill som redovisas i ett rörelseförvärv den goodwill som förvärvats av ett moderföretag baserat på moderföretagets ägarandel, och inte värdet på den goodwill som moderföretaget har ett bestämmande inflytande över till följd av rörelseförvärvet. Därför redovisas inte goodwill som är hänförlig till minoritetsintressen i moderföretagets koncernredovisning. Om det finns ett minoritetsintresse i en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats, utgör alltså denna enhets redovisade värde av

(a) både moderföretagets intresse och minoritetsintresset i enhetens identifierbara nettotillgångar,

och

(b) moderföretagets andel av goodwill.

En del av den kassagenererande enhetens återvinningsvärde som fastställs i enlighet med denna standard är emellertid hänförlig till minoritetsintresset i goodwill.

92. Följden är att i syfte att pröva nedskrivningsbehovet för en ej helägd kassagenererande enhet med goodwill, justeras denna enhets redovisade värde kalkylmässigt, innan det jämförs med återvinningsvärdet. Detta uppnås genom att räkna upp det redovisade värdet för goodwill som är fördelad på den enheten så att det innefattar den goodwill som är hänförlig till minoritetsintresset. Detta kalkylmässigt justerade redovisade värde jämförs sedan med enhetens återvinningsvärde för att fastställa huruvida den kassagenererande enheten behöver skrivas ned. Om så är fallet, fördelar företaget nedskrivningen i enlighet med punkt 104 först som en minskning av det redovisade värdet för goodwill som är fördelad på enheten.

93. Eftersom goodwill redovisas endast utifrån moderföretagets ägarintresse, fördelas nedskrivningar som är hänförliga till goodwill på den del som är hänförlig till moderföretaget och på den del som är hänförlig till minoritetsintresset, där bara den förra redovisas som en nedskrivning av goodwill.

94. Om den sammanlagda nedskrivning som är hänförlig till goodwill understiger det belopp med vilket det kalkylmässigt redovisade värdet för den kassagenererande enheten överstiger dess återvinningsvärde, krävs enligt punkt 104 att det återstående överskottet fördelas proportionellt på de övriga tillgångarna i enheten baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

95. Exempel 7 åskådliggör prövning av nedskrivningsbehovet i en ej helägd kassagenererande enhet med goodwill.

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, skall 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, skall 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 skall prövas innan det prövas för enheterna med goodwill.***

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

▼M3

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.

102. ***Vid bedömningen av om värdet för en kassagenererande enhet behöver skrivas ned skall 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, skall 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 skall redovisas i enlighet med punkt 104.

(b) inte kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten skall 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 skall redovisas i enlighet med punkt 104.

▼M3

103. Exempel 8 åskådliggör tillämpningen av dessa krav på gemensamma tillgångar.

Nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

104. ***En nedskrivning skall redovisas för en kassagenererande enhet (den minsta grupp av kassagenererande enhet 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 skall 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 (grupper av enheter) proportionellt baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten (grupper av enheter).

Dessa nedskrivningar skall redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 60.

105. ***När värdenedgångar fördelas i enlighet med punkt 104 skall 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.

Det nedskrivningsbelopp som annars hade fördelats på tillgången skall 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 skall (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.

▼M3

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.

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 skall maskinens värde skrivas ned.

108. ***När kraven i punkterna 104 och 105 har tillämpats, skall 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 skall 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 skall 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 skall åtminstone följande indikationer beaktas:***

Externa informationskällor

(a) tillgångens marknadsvärde har ökat väsentligt 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 diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.

▼M3

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.

(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 skall 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, skall 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 diskonteringsfaktor,

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.

119. ***En återföring av en nedskrivning för en tillgång förutom goodwill skall omedelbart redovisas i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16,*** **Materiella anläggningstillgångar).** ***En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång skall behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.***

120. Om återföringen avser en tillgång vars värde tidigare omvärderats skall det återförda beloppet redovisas mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Till den del en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit redovisad i resultaträkningen, skall en återföring av nedskrivningen emellertid också redovisas i resultaträkningen.

▼M3

121. ***När en nedskrivning återförts skall 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 skall fördelas proportionellt på tillgångarna i enheten, förutom för goodwill, i enlighet med dessa tillgångars redovisade värden. En ökning av tillgångarnas redovisade värden skall redovisas i enlighet med punkt 119.***

123. ***När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 122 skall 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 skall i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten, förutom goodwill.

Återföring av en nedskrivning av goodwill

124. ***En nedskrivning av goodwill skall inte återföras i en efterföljande period.***

125. Enligt IAS 38, *Immateriella tillgångar,* är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetad goodwill som tillgång i balansräkningen. 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 skall lämna följande upplysningar för varje tillgångsslag***

(a) beloppet för de nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,

(b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under perioden och vilka poster i resultaträkningen som påverkats,

(c) beloppet för de nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas direkt mot eget kapital under perioden,

och

(d) beloppet för de återföringar av nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas direkt mot eget kapital 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 skall 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, *Materiella anläggningstillgångar.*

129. ***Ett företag som redovisar information om segment i enlighet med IAS 14,* Segmentrapportering, *skall upplysa om följande för varje segment för vilket informationen skall lämnas, baserat på företagets primära indelningsgrund***

(a) beloppet för de nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden,

och

(b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen och direkt mot eget kapital under perioden.

▼M3

130. ***Ett företag skall 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 enskilda tillgångar

(i) tillgångsslaget,

och

(ii) om företaget redovisar information om segment i enlighet med IAS 14, uppgift om det segment till vilket tillgången hör baserat på företagets primära indelningsgrund.

(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 skall lämnas, enligt definition i IAS 14),

(ii) beloppet för den nedskrivning som redovisats eller återförts per tillgångsslag och, om företaget lämnar information om segment i enlighet med IAS 14, per segment för vilka information skall lämnas baserat på företagets primära indelningsgrund,

och

(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, 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 diskonteringsfaktor (vilka diskonteringsfaktorer) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.

131. ***Ett företag skall lämna följande upplysningar för hopslagna belopp avseende nedskrivningar och hopslagna 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 obegränsad 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 balansdagen, skall 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 obegränsade nyttjandeperioder

134. ***Ett företag skall lämna den information som krävs enligt (a)-(f) för varje kassagenererande enhet (grupper av enheter) för vilken det redovisade***

▼M3

värdet för goodwill eller för immateriella tillgångar med obegränsade 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 obegränsade nyttjandeperioder

(a) det redovisade värdet för goodwill som fördelas på enheten (gruppen av enheter).

(b) det redovisade värdet för immateriella tillgångar med obegränsade 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 diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som tillämpas på kassaflödesprognoserna.

(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) skall 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 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.

(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 (gruppens av enheter) återvinningsvärde överstiger dess redovisade värde.

(ii) det värde som är tilldelat det viktiga antagandet.

▼M3

(iii) det belopp med vilket värdet som innefattats i det viktigaste antagandet måste ändras, efter det att eventuella följdeffekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enheten (grupperna av enheter) återvinningsvärde ska motsvara dess sammanlagda redovisade värde.

135. *Om en del av eller hela det redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obegränsade 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 obegränsade nyttjandeperioder, skall upplysning om detta lämnas, tillsammans med det sammanlagda redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obegränsad 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 obegränsade nyttjandeperioder som fördelats på dem är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obegränsade nyttjandeperioder, skall 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 obegränsade 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.

(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 enheters) återvinningsvärden skall 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 är den information för enheten (gruppen av enheter) som omfattas av upplysningskraven i punkterna 134 och 135 avse den tidigare gjorda beräkningen av återvinningsvärdet.

137. Exempel 9 åskådliggör de upplysningskrav som anges i punkterna 134 och 135.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

138. *Om ett företag väljer att, i enlighet med punkt 85 i IFRS 3,* **Rörelseförvärv,** *tillämpa IFRS 3 från någon tidpunkt före de ikraftträdandedatum som anges i punkterna 78-84 i IFRS 3, skall det också tillämpa denna standard framåtriktat från samma datum.*

▼**M3**

139. ***I annat fall skall företaget tillämpa denna standard***

(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 innan dessa ikraftträdandedatum skall det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 38,*** **Immateriella tillgångar,** ***(efter omarbetning 2004).***

UPPHÄVANDE AV IAS 36 (UTFÄRDAD 1998)

141. Denna standard ersätter IAS 36, *Nedskrivningar,* (utfärdad 1998).

▼M3

BILAGA A

Tekniker för nuvärdesberäkning vid bestämmande av nyttjandevärdet

Standarden och dess bilaga utgör en helhet Den innehåller vägledning om användandet av nuvärdestekniker vid beräkning av nyttjandevärde. Trots att begreppet ”tillgång” används i bilagan, 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

(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 diskonteringsfaktorn. 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, skall 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 skall avspegla 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 räntesats 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 räntesatser skall 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 räntesatser skall 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 diskonteringsfaktor

▼M3

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 diskonteringsfaktor. Därför ligger i traditionella metoden tyngdpunkten i huvudsak i valet av diskonteringsfaktor.

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 tolv 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 diskonteringsfaktor 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 skall värderas. Därför måste vid värderingen följande ske

(a) identifiering av de kassaflöden som skall 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
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

▼M3

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 skall användas och skulle därmed inte återspegla sannolikheterna för de andra tidpunkterna. Detta beror på att diskonteringsfaktorn i en traditionell nuvärdesberäkning inte kan återspegla osäkerhet vad gäller tidpunkt.

A10. Att använda sannolikheter är ett viktigt inslag när de 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 + 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 var 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.

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. De framlägger ett exempel med en tillgång med två möjliga utfall. 90 procents sannolikhet att kassaflödet skall bli 10 VE och 10 procents sannolikhet att kassaflödet skall 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 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.

Diskonteringsfaktorn

A15. Oavsett vilken metod ett företag använder vid beräkning av nyttjandevärdet för en tillgång skall 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.

▼M3

A16. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringsfaktor 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.

Dessutom bör risker såsom landrisk, valutarisk och prisrisk beaktas.

A19. Diskonteringsfaktorn 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 diskonteringsfaktor som används är före skatt. Därför, om den grund som används för att uppskatta diskonteringsfaktorn är fastställd efter skatt justeras den till att vara före skatt.

A21. Normalt använder ett företag endast en diskonteringsfaktor för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringsfaktorer 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.

▼M3

BILAGA B

Ändring av IAS 16

Ändringen i denna bilaga skall tillämpas när ett företag tillämpar IAS 16, Materiella anläggningstillgångar *(enligt omarbetning 2003). Den ersätts när IAS 36,* Nedskrivningar, *(enligt omarbetning 2004), träder i kraft. Denna bilaga ersätter de följdändringar som skedde på grund av IAS 16, (enligt omarbetning 2003) av IAS 36,* Nedskrivningar, *(utfärdad 1998). IAS 36 (enligt omarbetning 2004) införlivar kraven i punkterna i denna bilaga. Följaktligen är inte ändringarna från IAS 16 (enligt omarbetning 2003) nödvändiga när ett företag omfattas av IAS 36 (enligt omarbetning 2004). I enlighet därmed är denna bilaga endast tillämplig på företag som väljer att tillämpa IAS 16 (enligt omarbetning 2003) innan den standarden träder i kraft.*

B1. IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar,* ändras i enlighet med vad som anges nedan.

I bilagan ändras punkt A4 så att den får följande ordalydelse:

A4. IAS 36, *Nedskrivningar,* (utfärdad 1998), ändras enligt nedan.

I standarden ändras punkterna 4, 9, 34, 37, 38, 41, 42, 59, 96 och 104 ändras till följande ordalydelse:

4. Standarden är tillämplig på tillgångar som omvärderas löpande och redovisas till omvärderat belopp (verkligt värde) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsmetoden i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar.* Det är emellertid grunden för hur det verkliga värdet fastställs som är avgörande för om en tillgång som omvärderats skall skrivas ned

…

9. ***När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov skall åtminstone följande indikationer beaktas:***

…

Interna informationskällor

…

(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.

…

34. 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.

37. ***Framtida kassaflöden skall uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden skall inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till***

…

(b) förbättringar av tillgångens prestanda.

38. Eftersom framtida kassaflöden skall avse tillgången i befintligt skick skall nyttjandevärdet inte återspegla

…

(b) framtida utbetalningar som kommer att förbättra tillgångens prestanda eller de hänförliga inbetalningar som väntas uppkomma till följd av sådana utbetalningar.

41. 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 bilaga A, exempel 6).

▼M3

42. 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.

59. ***En nedskrivning skall omedelbart kostnadsföras i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16,*** **Materiella anläggningstillgångar*). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp skall minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.***

96. ***När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad skall åtminstone följande indikationer beaktas:***

…

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,

och

…

104. ***En återföring av en nedskrivning för en tillgång skall omedelbart redovisas som en intäkt i resultaträkningen, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16,*** **Materiella anläggningstillgångar). *En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång skall behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.***

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 37

Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Denna standard fastställdes i juli 1998 av styrelsen för IASC och trädde i kraft för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare.

INLEDNING

1. I IAS 37 föreskrivs redovisning av och upplysningar om alla avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, utom dem som

   (a) uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,

   (b) uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande. Med kontrakt att verkställa längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser,

   (c) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal eller

   (d) omfattas av någon annan IAS.

▼B

Avsättningar

2. I standarden definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på den tidpunkt då de kommer att regleras eller beloppen. En avsättning skall redovisas i balansräkningen endast när

   (a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,

   (b) det är troligt (det vill säga mer sannolikt att det är så än att det inte är så) att ett utflöde av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen ”resurser”) kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt

   (c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras. Standarden utgår från att det endast är i ytterst sällsynta fall som en tillförlitlig uppskattning inte är möjlig.

3. I standarden definieras en informell förpliktelse som 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 samt

   (b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra dessa skyldigheter.

4. I sällsynta fall, exempelvis i fall som är föremål för rättslig prövning, kan det vara oklart om ett företag har en befintlig förpliktelse. I dessa fall anses en inträffad händelse ha givit upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen. Ett företag gör en avsättning för den befintliga förpliktelsen om de ovan nämnda kriterierna uppfylls. Om det är troligt att det inte föreligger någon befintlig förpliktelse, lämnar företaget upplysning om en eventualförpliktelse, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

5. Det belopp som avsätts skall utgöra den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen, med andra ord det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

6. I standarden krävs att ett företag vid beräkningen av en avsättning skall

   (a) beakta risk och osäkerhet. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt övervärderade skulder,

   (b) nuvärdeberäkna avsättningarna där skillnaden mellan det nuvärdeberäknade och det nominella beloppet är väsentlig. Härvid används diskonteringsränta före skatt, som återspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker förknippade med den aktuella avsättningen, som inte återspeglats i den bästa uppskattningen av beloppet. Då diskontering sker, redovisas den ökning av avsättningen som sker över tiden som räntekostnad,

   (c) beakta framtida händelser, såsom lagändringar och teknikförändringar, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa samt

   (d) inte beakta vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar, även om avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen.

7. Ett företag kan förvänta sig gottgörelse helt eller delvis för den utbetalning som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Ett företag skall

   (a) redovisa en gottgörelse som tillgång när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Den redovisade gottgörelsen får inte överstiga avsättningen samt

   (b) redovisa gottgörelsen som en tillgång i balansräkningen. I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.

8. Avsättningar skall prövas per varje balansdag och justeras om så krävs för att motsvara den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.

9. En avsättning skall användas endast för det som den ursprungligen avsåg.

▼B

Avsättningar – särskilda tillämpningar

10. I standarden förklaras hur de allmänna reglerna för att värdera och redovisa avsättningar skall tillämpas i tre särskilda fall, nämligen framtida rörelseförluster, förlustkontrakt och omstruktureringar.

11. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. I ett sådant fall prövar företaget om dessa tillgångars värde har gått ned enligt IAS 36, Nedskrivningar.

12. Om ett företag har ett förlustkontrakt skall den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet beräknas och redovisas som en avsättning. Ett kontrakt är ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för kontraktet överstiger dess förväntade ekonomiska fördelar.

13. I standarden definieras en omstrukturering som 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.

14. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs endast när de allmänna kriterierna för avsättningar är uppfyllda. Det innebär att en informell förpliktelse att omstrukturera uppstår enbart när ett företag

    (a) 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 samt

        (v) när planen kommer att genomföras samt

    (b) 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.

15. Ett beslut av företagsledningen eller styrelsen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen har

    (a) påbörjat omstruktureringen eller

    (b) meddelat omstruktureringsplanen på ett sådant sätt att en välgrundad förväntan skapas hos dem som berörs av den att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

16. Där en omstrukturering innefattar försäljningen av en verksamhet uppstår ingen förpliktelse att sälja förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

17. En avsättning för omstrukturering skall endast omfatta 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. En avsättning för omstrukturering inkluderar alltså inte utgifter som för omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget, marknadsföring eller investeringar i nya system och distributionsnät.

Eventualförpliktelser

18. Standarden ersätter de delar i IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (”Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen”) ([1]), som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar. I standarden definieras en eventualförpliktelse som

    (a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra

([1]) IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (”Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen”) ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

▼B

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 troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller

(ii) förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

19. Ett företag skall inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i balansräkningen. Upplysningar om en eventualförpliktelse skall lämnas, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

Eventualtillgångar

20. I standarden definieras en eventualtillgång som 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 exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång.

21. Ett företag skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. Upplysning om den skall dock lämnas i de fall ett inflöde av resurser är troligt.

22. När det blir så gott som säkert att motsvarande inflöde kommer att ske föreligger inte en eventualtillgång utan en tillgång som redovisas i balansräkningen.

Ikraftträdande

23. Standarden skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-9
Definitioner	10-13
Avsättningar och andra skulder	11
Samband mellan avsättningar och eventualförpliktelser	12-13
Redovisning i balansräkningen	14-35
Avsättningar	14-26
Befintlig förpliktelse	15-16
Inträffad händelse	17-22
Troligt utflöde av resurser	23-24
Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen	25-26
Eventualförpliktelser	27-30
Eventualtillgångar	31-35
Värdering	36-52
Bästa uppskattning	36-41
Risk och osäkerhet	42-44
Nuvärde	45-47
Framtida händelser	48-50
Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar	51-52
Gottgörelser	53-58
Förändringar i avsättningar	59-60

▼B

Användning av avsättningar	61-62
Särskilda tillämpningar av avsättningsreglerna	63-83
Framtida rörelseförluster	63-65
Förlustkontrakt	66-69
Omstrukturering	70-83
Upplysningar	84-92
Övergångsbestämmelser	93-94
Ikraftträdande	95-96

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

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 till de finansiella rapporterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, med undantag för dem som**

   (a) **uppstår till följd av sådana finansiella instrument som redovisas till verkligt värde,**

   (b) **uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande,**

   (c) **uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal samt**

   (d) **de som omfattas av någon annan IAS.**

2. Denna standard tillämpas på finansiella instrument (inklusive garantier) som inte redovisas till verkligt värde.

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. Denna standard gäller för avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar i försäkringsföretag, utom sådana som uppstår på grund av försäkringsavtal.

5. Där en annan IAS behandlar ett särskilt slag av avsättningar, eventualförpliktelser eller eventualtillgångar tillämpas denna andra standard i stället. Exempelvis behandlas vissa slag av avsättningar i följande standarder

   (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, samt

   (d) ersättningar till anställda (se IAS 19, Ersättningar till anställda).

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.

7. I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovissa ifråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. I vissa länder används begreppet ”avsättning” även i samband med poster som

▼B

avskrivning, nedskrivning och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.

8. I andra IAS:er 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 verksamhetsgrenar under avveckling). Där en omstrukturering uppfyller definitionen på en verksamhet under avveckling kan ytterligare upplysningar krävas av IAS 35, Verksamheter under avveckling.

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 samt**

(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 troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller**

(ii) **förpliktelsens storlek inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.**

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

▼B

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 balansräkningen, 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 balansräkningen.

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 troligt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen och

(b) eventualförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen 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

(ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas i balansräkningen som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

Avsättningar

14. **En avsättning skall redovisas i balansräkningen när**

(a) **ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse** [1]**,**

(b) **det är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen samt**

(c) **en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.**

Om dessa villkor inte är uppfyllda, skall ingen avsättning redovisas i balansräkningen.

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 på balansdagen.**

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

(1) Se även SIC-6: Utgifter för ändringar i befintlig programvara.

▼B

händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje ytterligare uppgift som framkommer genom händelser efter balansdagen beaktas också. Med utgångspunkt från sådant underlag gör företaget bedömningar och

(a) där det är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger på balansdagen redovisar företaget en avsättning i balansräkningen (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda) samt

(b) där en befintlig förpliktelse på balansdagen 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 skall 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) 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 rapportperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i balansräkningen för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i balansräkningen är de som existerar på balansdagen.

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 på balansdagen, såvida inte beslutet har meddelats före balansdagen 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

Troligt utflöde av resurser

23. För att en skuld skall redovisas i balansräkningen 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 ([1]) betraktas ett utflöde av resurser som troligt eller en händelse som trolig om det är mer sannolikt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är troligt 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 troligt 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 poster i balansräkningen. 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 balansräkningen. Om den förpliktelsen lämnas upplysning som för en eventualförpliktelse (se punkt 86).

Eventualförpliktelser

27. **Ett företag skall inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i balansräkningen.**

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 troligt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

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 troligt. Om ett utflöde av resurser blir troligt 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 skall inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen.**

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 balansräkningen.

34. Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är troligt.

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

([1]) Tolkningen av ”trolig” som ”mer sannolikt än inte” i standarden gäller inte nödvändigtvis i andra IAS:er.

▼B

tillgången och den därmed sammanhängande resultateffekten i de finansiella rapporterna då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit troligt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

VÄRDERING

Bästa uppskattning

36. **En avsättning skall göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen på balansdagen.**

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 på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse på balansdagen. 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 på balansdagen.

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 balansdagen beaktas också.

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 byggt för 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 väsentlig risk att ytterligare insatser krävs.

41. Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i IAS 12, Inkomstskatter.

Risk och osäkerhet

42. **De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden skall beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.**

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

▼B

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 skall 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 balansdagen en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdeberäknas avsättningar, där skillnaden är väsentlig.

47. **Diskonteringsräntan (eller -räntorna) skall vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringsräntan skall 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 skall 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.

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 skall 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 IAS 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, skall gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen skall redovisas som en tillgång för sig i balansräkningen. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.**

54. **I resultaträkningen får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.**

▼B

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 ifråga, 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 balansräkningen 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.

FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

59. **Avsättningar skall omprövas vid varje balansdag och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är troligt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, skall avsättningen återföras.**

60. Vid nuvärdeberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som låneutgift.

ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

61. **En avsättning skall 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 skall 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 balansräkningen. 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, Nedskrivningar).

▼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 till 82 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

72. **En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast då:**

(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 samt**

(v) **när planen kommer att 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 skall 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 väsentliga 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.

75. Ett beslut i företaget före balansdagen att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse på balansdagen såvida inte företaget före balansdagen

(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.

I vissa fall påbörjar ett företag en omstrukturering, eller meddelar dess huvuddrag till de berörda, först efter balansdagen. Upplysning om detta kan krävas enligt IAS 10, Händelser efter balansdagen, om omstruktureringen är av sådan betydelse att saknad av upplysningar skulle påverka användarnas möjligheter att göra riktiga bedömningar och fatta beslut på basis 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

▼B

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, Nedskrivningar. 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 skall 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.**

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 på balansdagen. 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 skall 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 nuvärdeberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringsräntan.**

Jämförande information krävs inte.

85. **Dessutom skall följande upplysningar lämnas för varje slag av avsättning:**

(a) **En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.**

▼B

(b) **En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, skall 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, skall ett företag för varje slag av eventualförpliktelse på balansdagen 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 samt**

(c) **möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.**

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 troligt skall ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna på balansdagen och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Dessa skall 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, skall 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 skall 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, skall 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, skall detta framgå.**

94. Denna standard kräver en annan behandling än IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Enligt IAS 8 skall jämförande information räknas om (huvudprincip) eller omräknad information proforma lämnas som tillägg (tillåten alternativ princip), såvida det inte är praktiskt ogenomförbart.

IKRAFTTRÄDANDE

95. **Denna standard skall tillämpas på årliga finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 juli 1999, skall företaget upplysa om detta.**

▼B

96. Standarden ersätter de delar i IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (”Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen”) ([1]), som behandlar eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

▼M3

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 38

Immateriella tillgångar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-7
Definitioner	8-17
Immateriella tillgångar	9-17
Identifierbarhet	11-12
Kontroll	13-16
Framtida ekonomiska fördelar	17
Redovisning och värdering	18-67
Separat förvärv	25-32
Anskaffning som del av ett rörelseförvärv	33-43
Beräkning av verkligt värde för en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv	35-41
Tillkommande utgifter för ett förvärvat pågående FOU-projekt	42-43
Anskaffning med stöd av statligt bidrag	44
Byten av tillgångar	45-47
Internt upparbetad goodwill	48-50
Internt upparbetade immateriella tillgångar	51-67
Forskningsfas	54-56
Utvecklingsfas	57-64
Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång	65-67
Redovisning som kostnad	68-71
Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen	71
Värdering efter första redovisningstillfället	72-87
Anskaffningsvärdemetoden	74
Omvärderingsmetoden	75-87
Nyttjandeperiod	88-96
Immateriella tillgångar med begränsade nyttjandeperioder	97-106
Avskrivningstid och avskrivningsmetod	97-99
Restvärde	100-103
Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod	104-106
Immateriella tillgångar med obegränsade nyttjandeperioder	107-110
Omprövning av bedömning av nyttjandeperiod	109-110
Återvinning av det redovisade värdet – nedskrivningsbehov	111
Utrangeringar och avyttringar	112-117

([1]) IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date (”Eventualförpliktelser och eventualtillgångar samt händelser efter balansdagen”) ersattes av IAS 10 (omarbetad 1999), Händelser efter balansdagen, som trädde i kraft den 1 januari 2000.

▼M3

Upplysningar	118-128
Allmänt	118-123
Immateriella tillgångar som efter det första redovisningstillfället värderas enligt omvärderingsmetoden	124-125
Utgifter för forskning och utveckling	126-127
Övrig information	128
Övergångsbestämmelser och ikraftträdande	129-132
Byten av likartade tillgångar	131
Tidigare tillämpning	132
Upphävande av IAS 38 (utfärdad 1998)	133

Denna omarbetade standard ersätter IAS 38 (1998), *Immateriella tillgångar*, och skall tillämpas

(a) vid förvärv av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilket avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare.

(b) för alla andra immateriella tillgångar, för räkenskapsår som börjar den 31 mars 2004 eller senare.

Tidigare tillämpning uppmuntras.

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 balansräkningen 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 skall tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar, förutom***

(a) immateriella tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde,

(b) finansiella tillgångar, enligt definition i IAS 39, **Finansiella instrument: Redovisning och värdering,**

och

(c) mineralrättigheter och utgifter för att exploatera eller utvinna mineraler, olja, naturgas och liknande icke förnyelsebara resurser.

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 39. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar omfattas av IAS27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, IAS28, *Innehav i intresseföretag,* och IAS31, *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 immate-

▼M3

riella tillgångar. Därför gäller upplysningskraven i denna standard sådana immateriella tillgångar.

(h) immateriella anläggningstillgångar som klassificeras som att de innehas för försäljning (eller innefattas i en avyttringsgrupp som klassificeras som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och verksamheter under avveckling*.

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 skall 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 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 balansräkningen 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.

(c) prisinformation är allmänt tillgänglig.

Avtalsdatum för ett rörelseförvärv är det datum när ett faktiskt avtal sluts mellan parterna och, vad gäller börsnoterade företag, offentliggörs. Vad gäller ett fientligt övertagande, är det tidigaste datum när ett faktiskt avtal mellan parterna sluts det datum när ett så stort antal av det förvärvade företagets ägare har accepterat förvärvarens erbjudande att förvärvaren får ett bestämmande inflytande över det förvärvade företaget.

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 balansräkningen, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.**

▼M3

***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.

Utvecklingär 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.

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 produceras 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 att företaget 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 företagsförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i balansräkningen vid förvärvstidpunkten (se punkt 68).

Identifierbarhet

11. Definitionen kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att skilja den från goodwill. Goodwill som förvärvas i ett företagsförvärv ses som en betalning för förväntade framtida ekonomiska fördelar som inte går att enskilt identifiera och att redovisa separat. 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 att redovisas i de finansiella rapporterna, men som förvärvaren är beredd att betala för vid företagsförvärvet.

▼M3

12. ***En tillgång uppfyller kriteriet på identifierbarhet i definitionen av en immateriell tillgång när den***

(a) är avskiljbar, det vill säga 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, hänförlig tillgång eller hänförlig skuld,

eller

(b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

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 skall 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 ekonomiska fördelar

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.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

18. Om ett företag skall redovisa en immateriell tillgång i balansräkningen krävs att företaget visar att posten uppfyller

(a) definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 8-17),

och

(b) kriterierna för att redovisas i balansräkningen (se punkterna 21-23).

▼M3

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 samt hur dessa 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 skall redovisas i balansräkningen endast om***

(a) det är troligt 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 skall 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.

24. ***En immateriell tillgång skall värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i balansräkningen.***

Separat förvärv

25. Vanligen återspeglar det pris ett företag betalar för att separat förvärva en immateriell tillgång förväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget. Med andra ord återspeglas effekten av sannolikheten i tillgångens anskaffningsvärde. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvats separat.

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 icke återbetalningsbara omsättningsskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter,

och

(b) eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

▼M3

28. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

(a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*), som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång, och

(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.

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 skall 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 resultaträkningen och innefattas i deras respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

32. Om betalning för en immateriell tillgång sker senare än enligt normala betalningsvillkor, utgörs anskaffningsvärdet av motsvarande kontantpris. Skillnaden mellan detta belopp och de totala betalningarna redovisas som en räntekostnad över kreditperioden såvida den inte aktiveras i enlighet med den tillåtna aktiveringsmetoden i IAS 23, *Lånekostnader*.

Anskaffning som del av ett rörelseförvärv

33. I enlighet med IFRS 3, *Rörelseförvärv*, om en immateriell tillgång förvärvas i ett företagsförvärv, är denna immateriella tillgångs anskaffningsvärde dess verkliga värde vid förvärvstidpunkten. En immateriell tillgångs verkliga värde återspeglar marknadsförväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord återspeglas sannolikhetseffekten i beräkningen av den immateriella tillgångens verkliga värde. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv.

34. Därför, i enlighet med denna standard och IFRS 3, redovisar en förvärvare per förvärvstidpunkten en förvärvad immateriell tillgång skilt från goodwill om tillgångens verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, oavsett om tillgången hade redovisats av det förvärvade företaget före förvärvet 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 och dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Ett förvärvat företags pågående FoU-projekt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång när det

(a) motsvarar definitionen av en tillgång,

och

▼M3

(b) är identifierbart, det vill säga är avskiljbart eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

Beräkning av verkligt värde för en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv

35. Det verkliga värdet för en immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv kan vanligen beräknas med tillräcklig tillförlitlighet för att kunnas redovisas skilt från goodwill. 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, snarare än att visa på en oförmåga att beräkna verkligt värde på ett tillförlitligt sätt. Om en immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv har en begränsad nyttjandeperiod, kan, om inte annat kan påvisas, dess verkliga värde beräknas på ett tillförlitligt sätt.

36. En immateriell tillgång som förvärvas i ett företagsförvärv kan vara avskiljbar, dock bara tillsammans med en hänförlig materiell eller immateriell tillgång. Exempelvis kanske en utgivningsrätt för en tidskrift inte kan säljas skilt från en därtill hänförlig databas med abonnenter, eller ett varumärke för ett mineralvatten är hänförligt till en viss källa och inte kan säljas skilt från källan. I sådana fall redovisar förvärvaren gruppen av tillgångar som en enda tillgång skilt från goodwill om de enskilda verkliga värdena för tillgångarna i gruppen inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

37. På motsvarande sätt används ofta begreppen ”varumärke” och ”märkesnamn” som synonymer för ”*trademarks*” och andra varumärken. Dock är de förra allmänna marknadsföringsbegrepp som vanligen används om en grupp kompletterande tillgångar såsom ett varumärke och dess hänförliga handelsnamn, formler, recept och tekniska kompetens. Förvärvaren redovisar en grupp av kompletterande immateriella tillgångar som utgör ett varumärke som en enda tillgång om de enskilda verkliga värdena för de kompletterande tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om de enskilda verkliga värdena för de kompletterande tillgångarna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt kan en förvärvare redovisa dem som en enda tillgång förutsatt att de enskilda tillgångarna har likartade nyttjandeperioder.

38. De enda omständigheter under vilka det kan vara omöjligt att på ett tillförlitligt sätt beräkna det verkliga värdet på en immateriell tillgång som förvärvas i ett företagsförvärv är när den immateriella tillgången uppkommer utifrån juridiska eller andra avtalsenliga rättigheter och antingen

(a) inte är avskiljbar,

eller

(b) är avskiljbar, men det finns ingen historik eller några belägg för bytestransaktioner avseende samma eller likartade tillgångar och att uppskatta verkligt värde på annat sätt skulle vara beroende av variabler som inte går att mäta.

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 väsentlig förändring i ekonomiska förutsättningar mellan transaktionsdagen och den tidpunkt då tillgångens verkliga värde beräknas.

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.

41. Företag som regelbundet förvärvar och säljer unika immateriella tillgångar kan ha utvecklat metoder för att indirekt uppskatta deras verkliga värden. Dessa metoder kan användas vid första beräkningen av en immateriell tillgång förvärvad vid ett företagsförvärv om syftet med dem är att fastställa verkligt värde och om metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch till vilken tillgången hör. Dessa tekniker innefattar, i tillämpliga fall

(a) att multiplicera nyckeltal som återspeglar aktuella marknadstransaktioner med indikatorer som styr tillgångens lönsamhet (såsom intäkter, marknadsandelar och rörelseresultat) eller de roaltybetalningar som skulle kunna erhållas vid licensiering av den immateriella tillgången

▼M3

mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs (som i angreppssättet att utgå från lättnaden genom att inte behöva erlägga royalty),

eller

(b) att diskontera uppskattade framtida nettobetalningar från tillgången.

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 skall 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.

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 enkelt uttryckt ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som beskrivs i 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 balansräkningen. 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 huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att beakta i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden väntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

(a) sammansättningen (det vill säga risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflödena på den överlåtna tillgången,

eller

(b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet,

▼M3

och

(c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som byts.

För att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, skall 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 balansräkningen 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 skall inte redovisas som tillgång i balansräkningen.***

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 balansräkningen. 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 balansräkningen 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.

▼M3

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, skall redovisas som en tillgång i balansräkningen. Utgifter för forskning, eller under forskningsfasen för ett internt projekt, skall kostnadsföras när de uppkommer.***

55. Under ett internt projekts forskningsfas kan ett företag inte visa att en immateriell tillgång, som kommer att generera troliga framtida ekonomiska fördelar, existerar. Därför kostnadsförs utgifter under denna fas då de uppkommer.

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, skall tas upp som tillgång i balansräkningen 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 troliga 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 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,

▼M3

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 troliga 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.

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 skall inte tas upp i balansräkningen.***

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 balansräkningen.

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 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, *Ersättningar till anställda*) 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, *Lånekostnader*, 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

(c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

▼M3

Exempel som illustrerar punkt 65

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 20X5 ådrog sig företaget utgifter om 1 000 VE (*), av vilka 900 VE uppstod före den 1 december 20X5 och 100 VE mellan den 1 december 20X5 och 31 december 20X5. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i balansräkningen uppfylls per 1 december 20X5. 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 20X5 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 balansräkningen uppfylldes, det vill säga den 1 december 20X5). Utgifterna om 900 VE som företaget hade före den 1 december 20X5 kostnadsförs 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 20X6 ådrar sig företaget utgifter om 2 000 VE. Vid slutet av år 20X6 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 20X6 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 VE (100 VE som togs upp som tillgång vid slutet av år 20X5 och 2 000 VE som tas upp som tillgång under år 20X6). 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.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

68. ***Utgifter för en immateriell tillgång skall 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 företagsförvärv och kan inte redovisas som en separat immateriell tillgång. Om så är fallet skall dessa utgifter (ingående i anskaffningsvärdet) utgöra en del av goodwillvärdet vid tidpunkten för förvärvet (se IFRS 3,* Rörelseförvärv).**

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. I dessa fall kostnadsförs utgifterna då de uppkommer. Exempelvis, förutom när utgifterna ingår i anskaffningsvärdet för ett rörelseförvärv, kostnadsförs forskningsutgifter när de uppkommer (se punkt 54). Exempel på andra utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är

    (a) utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång enligt IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. 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.

    (c) utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder.

    (d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

70. Punkt 68 hindrar inte att en betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster redovisas som en tillgång i balansräkningen.

(*) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M3

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i balansräkningen

71. ***Utgifter avseende en immateriell tillgång som ursprungligen kostnadfördes skall inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång.***

VÄRDERING EFTER FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

72. ***Ett företag skall som sin redovisningsprincip välja antingen anskaffningsvärdemetoden i punkt 74 eller omvärderingsmetoden i punkt 75. Om en immateriell tillgång redovisas med omvärderingsmetoden skall 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 likartad 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.

Anskaffningsvärdemetoden

74. ***Efter det första redovisningstillfället skall en immateriell tillgång tas upp i balansräkningen till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.***

Omvärderingsmetoden

75. ***Efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, skall 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 skall verkligt värde fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad. Omvärderingar skall göras så regelbundet att, per balansdagen, 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 bevis för det verkliga värdet på en annan tillgång. Dessutom är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.

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 stora 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.

▼M3

80. Om en immateriell tillgång omvärderas, blir eventuell ackumulerad avskrivning per omvärderingstidpunkten antingen

(a) omräknad proportionellt med förändringen i tillgångens bruttovärde i redovisningen, så att tillgångens redovisade värde efter omvärdering motsvarar det omvärderade värdet eller

(b) eliminerad mot tillgångens bruttovärde i redovisningen 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, skall 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, skall 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 förlorat i värde och behöver prövas enligt IAS 36, *Nedskrivningar*.

84. Om tillgångens verkliga värde kan fastställas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en följande värderingstidpunkt, tillämpas omvärderingsmetoden från och med detta datum.

85. ***Om en immateriell tillgångs redovisade värde ökar som följd av en omvärdering, skall ökningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock skall ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i resultaträkningen.***

86. ***Om en immateriell tillgångs redovisade värde minskar som följd av en omvärdering, skall minskningen redovisas i resultaträkningen. Dock skall minskningen redovisas direkt mot eget kapital under rubriken omvärderingsreserv till den del det finns något kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången.***

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 över resultaträkningen.

NYTTJANDEPERIOD

88. ***Ett företag skall bedöma huruvida en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är begränsad eller obegränsad och, i det fall den är begränsad, nyttjandeperiodens längd eller antalet produktionsenheter eller motsvarande som utgör denna nyttjandeperiod. Företaget skall betrakta den immateriella tillgångens nyttjandeperiod som obegränsad när, baserat på en analys av alla relevanta faktorer, det inte finns någon förutsebar 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 begränsad nyttjandeperiod skrivs av (se punkterna 97-106) och en immateriell tillgång med en obegränsad 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,

▼M3

(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.

91. Begreppet obegränsad 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 obegränsad 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 obegränsad. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.

94. ***Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter skall 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, skall nyttjandeperioden för den immateriella tillgången innefatta den förlängningsperioden eller de förlängningsperioderna endast om det finns belägg som stödjer att företaget förlänger avtalet utan betydande utgifter.***

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.

▼M3

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED BEGRÄNSADE NYTTJANDEPERIODER

Avskrivningstid och avskrivningsmetod

97. ***Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell tillgång med begränsad nyttjandeperiod skall fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning skall 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 skall upphöra vid det tidigaste av det datum när tillgången klassificeras som innehavd för försäljning (eller innefattas i en avyttringsgrupp som klassificeras som innehavd för försäljning) i enlighet med IFRS 5,*** **Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och verksamheter under avveckling,** ***och det datum när tillgången tas bort från balansräkningen. Den avskrivningsmetod som används skall återspegla mönstret för hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Om detta mönster inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, skall avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period skall redovisas i resultaträkningen, såvida det inte enligt denna eller någon annan standard får eller skall ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.***

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. Det finns sällan eller aldrig övertygande stöd för en avskrivningsmetod för immateriella tillgångar med begränsade nyttjandeperioder som ger lägre ackumulerade avskrivningar än den linjära metoden.

99. Avskrivningar redovisas vanligen i resultaträkningen. 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 begränsad nyttjandeperiod skall 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 troligt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

101. Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång med begränsad 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.

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 ifråga 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.

▼M3

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

104. ***Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden för en immateriell tillgång med begränsad nyttjandeperiod skall omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, skall avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången skall avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. Sådana förändringar skall 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 OBEGRÄNSADE NYTTJANDEPERIODER

107. ***En immateriell tillgång med obegränsad nyttjandeperiod skall inte skrivas av.***

108. I enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*, krävs av ett företag att det prövar om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång med obegränsad 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.

Omprövning av bedömning av nyttjandeperiod

109. ***Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som inte skrivs av skall omprövas varje period för att fastställa huruvida händelser och omständigheter fortsätter att stödja en bedömning om en obegränsad nyttjandeperiod för denna tillgång. Om de inte gör det skall ändringen av bedömningen av nyttjandeperiod från obegränsad till begränsad redovisas som en förändring i uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8,*** **Redovisningsprinciper, förändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel**.

110. I enlighet med 36 är en ändrad bedömning av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som begränsad i stället för obegränsad 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 tillämpar ett företag IAS 36, *Nedskrivningar*. 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 skall tas bort från balansräkningen***

(a) vid utrangering eller avyttring,

eller

(b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

▼M3

113. ***Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen skall bestämmas som skillnaden mellan det som eventuellt erhålls, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den skall redovisas i resultaträkningen när tillgången tas bort från balansräkningen (såvida inte IAS 17,*** **Leasingavtal*****, kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster skall 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 balansräkningen. 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.

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 motsvarigheten kontant. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och motsvarigheten kontant redovisas som ränteintäkt i enlighet med IAS 18 där den effektiva räntan återspeglas i fordringen.

117. Avskrivning av en immateriell tillgång med begränsad nyttjandeperiod upphör inte när den immateriella tillgången inte längre används, såvida inte tillgången har blivit helt och hållet avskriven eller klassificeras som innehavd för försäljning (eller innefattas i en avyttringsgrupp som klassificeras som innehavd för försäljning) i enlighet med IFRS 5.

UPPLYSNINGAR

Allmänt

118. ***Ett företag skall lämna följande upplysningar för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra immateriella tillgångar***

(a) huruvida nyttjandeperioderna är obegränsade eller begränsade och, i de fall de är begränsade, de tillämpade nyttjandeperioderna eller de tillämpade avskrivningssatserna,

(b) de avskrivningsmetoder som används för immateriella tillgångar med begränsade nyttjandeperioder,

(c) det redovisade bruttovärdet och eventuella ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut,

(d) i vilka poster i resultaträkningen 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 som klassificeras som innehavda för försäljning eller innefattas i en avyttringsgrupp som klassificeras som innehavd 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 direkt mot eget kapital i enlighet med IAS 36, **Nedskrivningar (*i förekommande fall*),**

(iv) (eventuella) nedskrivningar som redovisas i periodens resultaträkning i enlighet med IAS 36,

(v) (eventuella) nedskrivningar som återförts i periodens resultaträkning enligt IAS 36,

▼M3

(vi) periodens eventuella avskrivningar,

(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 skall också upplysa om***

(a) för en immateriell tillgång som bedöms ha obegränsad nyttjandeperiod, tillgångens redovisade värde och de faktorer som stödjer bedömningen att nyttjandeperioden är obegränsad. När dessa skäl anges skall företaget beskriva den faktor eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet att tillgången har obegränsad 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,

(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 obegränsad, beaktar det de faktorer som anges i punkt 90.

▼M3

Immateriella tillgångar som efter det första redovisningstillfället värderas enligt omvärderingsmetoden

124. ***Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp skall 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 omvärderingsreserven som är hänförligt till immateriella tillgångar vid periodens början och slut, med angivande av periodens förändringar och eventuella begränsningar av utdelningen av saldot till aktieägare,

och

(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 skall 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 anvisning 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) en kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas i balansräkningen, 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

129. ***Om ett företag väljer att, i enlighet med punkt 85 i IFRS 3,*** **Rörelseförvärv*****, tillämpa IFRS 3 från någon tidpunkt före de ikraftträdandedatum som anges i punkterna 78-84 i IFRS 3, skall det också tillämpa denna standard framåtriktat från samma datum. Sålunda skall företaget inte justera det redovisade värdet för immateriella tillgångar som redovisas per detta datum. Dock skall företaget, per detta datum, tillämpa denna standard för att på nytt bedöma nyttjandeperioderna för dess redovisade immateriella tillgångar. Om, till följd av denna nya bedömning, företaget ändrar sin bedömning av en tillgångs nyttjandeperiod, skall ändringen redovisas som en förändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8,*** **Redovisningsprinciper, förändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.**

130. ***I annat fall skall företaget tillämpa denna standard***

(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

▼M3

2004 eller senare. Sålunda skall inte företaget justera det redovisade värdet för immateriella tillgångar som redovisas per detta datum. Dock skall 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, skall ändringen redovisas som en förändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

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 skall det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 36,*** **Nedskrivningar,** ***(enligt omarbetning 2004).***

UPPHÄVANDE AV IAS 38 (UTFÄRDAD 1998)

133. Denna standard ersätter IAS 38, *Immateriella tillgångar,* (utfärdad 1998).

▼M2

Internationell redovisningsstandard IAS 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
SYFTE	1
TILLÄMPNINGSOMRÅDE	2–7
DEFINITIONER	8–9
INBÄDDADE DERIVAT	10–13
REDOVISNING I OCH BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNINGEN	14–42
Första redovisningen	14
Borttagande av en finansiell tillgång från balansräkningen	15–23
Överföringar som uppfyller kraven på borttagande av poster från balansräkningen	24–28
Överföringar som inte uppfyller kraven på borttagande av poster från balansräkningen	29
Fortsatt engagemang i överförda tillgångar	30–35
Alla överföringar	36–37
Avistaköp eller avistaförsäljning av en finansiell tillgång	38
Borttagande av en finansiell skuld från balansräkningen	39–42
VÄRDERING	43–70
Värdering vid anskaffningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder	43–44
Efterföljande värdering av finansiella tillgångar	45–46
Efterföljande värdering av finansiella skulder	47
Faktorer som beaktas vid beräkning av verkligt värde	48–49
Omklassificeringar	50–54
Vinster och förluster	55–57

▼M2

Nedskrivning av finansiella tillgångar och icke indrivningsbara finansiella tillgångar	58–62
Finansiella tillgångar som redovisas till upplupet anskaffningsvärde	63–65
Finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde	66
Kategorin finansiella tillgångar som kan säljas	67–70
SÄKRING	71–102
Säkringsinstrument	72–77
Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning	72–73
Identifiering av säkringsinstrument	74–77
Säkrad post	78–84
Poster som uppfyller villkoren för att vara en säkrad post	78–80
Identifiering av finansiella poster som säkrade poster	81
Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster	82
Identifiering av grupper av poster som säkrade poster	83–84
Säkringsredovisning	85–101
Säkring av verkligt värde	89–94
Säkring av kassaflöde	95–101
Säkringar av en nettoinvestering	102
IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER	103–108
UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN	109–110

Denna omarbetade standard ersätter IAS 39 (omarbetad 2000), *Finansiella instrument: Redovisning och värdering,* och skall tilllämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

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 samt upplysningskrav rörande finansiella instrument återfinns i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering och upplysningar.*

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall 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 skall 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 skall 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. Dock***

      (i) omfattas leasingfordringar som redovisas av en leasegivare av denna standards bestämmelser om borttagande från balansräkningen 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 balansräkningen i denna standard (se punkterna 39-42 och bilaga A, punkterna VT57-VT63),

      och

▼M2

(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.*

(d) rättigheter och förpliktelser till följd av försäkringsavtal. Dock skall företag tillämpa denna standard på ett finansiellt instrument som har formen av ett försäkringsavtal (eller återförsäkringsavtal) enligt beskrivning i punkt 6 i IAS 32, men som i huvudsak rör överföring av finansiella risker enligt beskrivning i punkt 52 i den standarden. Dessutom omfattas derivat som är inbäddade i försäkringsavtal av bestämmelserna om inbäddade derivat i denna standard (se punkterna 10-13 och bilaga A, punkterna VT27-VT33).

(e) finansiella instrument, emitterade av ett företag, som motsvarar definitionen på ett egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsrätter). Dock skall innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

(f) finansiella garantiavtal (inklusive remburser och andra avtal som reglerar underlåtenhet att betala) som innebär att angivna betalningar kan göras för att ersätta innehavaren för en förlust denne ådrar sig på grund av att en viss låntagare inte betalar vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för ett skuldinstrument (se punkt 3). En emittent av ett sådant finansiellt garantiavtal skall vid första redovisningstillfället redovisa avtalet till verkligt värde och därefter till det högre av (i) det belopp som redovisas enligt IAS 37, **Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,** *och (ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för den ackumulerade periodisering - som redovisats i enlighet med IAS 18,* **Intäkter.** *Finansiella garantier omfattas av bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i denna standard (se punkterna 39-42 och bilaga A, punkterna VT57-VT63).*

(g) avtal för villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se punkterna 65-67 i IAS 22, **Företagsförvärv och samgåenden***). Detta undantag gäller endast förvärvaren.*

(h) avtal som kräver en betalning baserad på klimat, geologiska eller andra fysiska variabler (se bilaga A, punkt VT1). Dock omfattas andra typer av derivat som är inbäddade i sådana avtal av bestämmelserna om inbyggda derivat i denna standard (exempelvis om en ränteswap är beroende av en klimatvariabel såsom antalet dagar som temperaturen understiger 65 °F ("heating degree days") är ränteswapdelen ett inbäddat derivat som faller inom tillämpningsområdet för denna standard – se punkterna 10-13 och bilaga A, punkterna VT27-VT33).

(i) förutom enligt vad som beskrivs i punkt 4, låneåtagande som inte kan regleras netto med kontanter eller annat finansiellt instrument. 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). En emittent av ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta skall vid första redovisningstillfället redovisa avtalet till verkligt värde och därefter till det högre av (i) det belopp som redovisas enligt IAS 37 och (ii) det belopp som initialt redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade periodiseringar som redovisats i enlighet med IAS 18. En emittent av låneåtaganden skall tillämpa IAS 37 på sådana låneåtaganden som inte faller inom denna standards tillämpningsområde. Låneåtaganden omfattas av bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i denna standard (se punkterna 15-42 och bilaga A, punkterna VT57-VT63).

3. *Denna standard skall tillämpas på finansiella garantiavtal om de innebär att betalningar skall göras vid förändringar i en viss räntesats, ett pris på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, en kreditvärdighet eller någon annan variabel (ibland kallad ”underliggande” variabel). Exempelvis faller ett finansiellt garantiavtal som innebär att betalningar görs om kreditbetyget för en låntagare sjunker under en viss nivå inom denna standards tillämpningsområde.*

4. *Låneåtagande som företaget definierar som att de skall kategoriseras som finansiella skulder värderade till verkligt värde i resultaträkningen faller*

▼M2

inom denna standards tillämpningsområde. Ett företag som tidigare haft som praxis att sälja de tillgångar som blivit följden av dess låneåtagande kort efter uppkomsten skall tillämpa denna standard på alla låneåtaganden i samma slag.

5. ***Denna standard skall 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 skall 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.

7. En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiella 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 köp, 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.

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

   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-

▼M2

eller ränteindex, ett kreditbetyg eller ett kreditindex eller annan variabel (som ibland kallas ”underliggande” variabel),

(b) det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial 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.

Definition av fyra kategorier av finansiella instrument

En finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen är en finansiell tillgång eller finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor.

(a) Det klassificeras som att det 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,

(ii) ingår i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns ett bevisat nyligen faktiskt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst,

eller

(iii) ett derivat (förutom ett derivat som är ett identifierat och effektivt säkringsinstrument).

(b) […] Vilken som helst finansiell tillgång […] som faller under denna standards tillämpningsområde kan vid första redovisningstillfället identifieras som tillhörande kategorin finansiell tillgångar […] värderade till verkligt värde via resultaträkningen med undantag av innehav i egetkapitalinstrument som inte har något noterat marknadspris på en aktiv marknad och vars verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 46 (c) och bilaga A, punkterna VT80 och VT81).

Investeringar som hålles 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 resultaträkningen,

(b) de som ett företag identifierar som att de kan säljas,

och

(c) de som motsvarar definitionen på lånefodringar och kundfordringar.

Ett företag skall inte klassificera några tillgångar som tillhörande kategorin investeringar som hålles till förfall om företaget, under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren, har sålt eller omklassificerat mer än ett oväsentligt belopp i kategorin investeringar som hålles till förfall före förfallotidpunkten (mer än oväsentlig i förhållande till det sammanlagda innehavet i kategorin investeringar som hålles 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 väsentlig 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.

▼M2

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 skall 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 resultaträkningen,

(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 innehavaren inte kommer att återfå huvudsakligen hela den initiala investeringen annat än på grund av kreditrisk, som skall 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 hålles till förfall eller (c) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultaträkningen.

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. Effektiv räntan 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 skall ett företag vid uppskattningen av betalningar beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis förskottsbetalningar, köpoptioner och liknande optioner) men skall inte beakta framtida kreditförluster. Beräkningen innefattar alla avgifter som erlagts eller erhållits av avtalsparterna, som är en del av effektivräntan (se IAS 18), transaktionskostnader och alla andra överkurser och 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) skall företaget använda de avtalsenliga betalningarna över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

Borttagande från balansräkningen 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. (*)

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 etablerats av regelverk eller praxis på berörd marknad.

(*) Punkterna 48, 49 och VT69-VT82 i bilaga A innehåller bestämmelser vid fastställande av verkligt värde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld.

▼M2

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 uppväga 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 framtida 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 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 värdavtal 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. 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 skall skiljas från värdavtalet 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 värdavtalets ekonomiska egenskaper och risker (se bilaga A, punkterna VT30 och VT33),

    (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 resultaträkningen (det vill säga att ett derivat som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderat till verkligt värde via resultaträkningen avskiljs inte).

    Om ett inbäddat derivat avskiljs, skall värdavtalet redovisas enligt (a) denna standard om det är ett finansiellt instrument och (b) i enlighet med andra tillämpliga standarder det inte är ett finansiellt instrument. Denna standard behandlar inte huruvida ett inbäddat derivat skall presenteras separat i de finansiella rapporterna.

12. *Om ett företag enligt denna standard måste avskilja ett inbäddat derivat från värdavtalet, men inte kan värdera det inbäddade derivatet separat vare sig vid anskaffningen eller vid en efterföljande balansdag, skall det behandla hela det kombinerade avtalet som en finansiell tillgång eller en finansiell skuld som innehas för handel.*

13. Om ett företag inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa det verkliga värdet på ett inbäddad derivat utifrån derivatets villkor och bestämmelser

▼M2

(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 värdavtalets 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 behandlas som att det innehas för handel.

REDOVISNING I OCH BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNINGEN

Första redovisningen

14. ***Ett företag skall redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld i balansräkningen endast när det blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor. (Se punkt 38 vad gäller avistaköp av finansiella tillgångar.)***

Borttagande av en finansiell tillgång från balansräkningen

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 SIC-12, *När skall 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 balansräkningen är lämplig enligt punkterna 17-23, fastställer företaget huruvida dessa punkter skall 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 utgör endast 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 utgör endast 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 utgör endast 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) 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,

▼M2

en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

17. *Ett företag skall ta bort en finansiell tillgång från balansräkningen 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 ett borttagande från balansräkningen 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.

(c) Företaget har en förpliktelse att vidarebefordra varenda 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, **Kassaflödesanalys**) *under den korta regleringsperiod från inbetalningen till datumet för erforderlig vidarebefordran till de slutliga mottagarna, och den ränta som erhålls på sådana placeringar skall övergå till de slutliga mottagarna.*

20. *När ett företag överför en finansiell tillgång (se punkt 18) skall det utvärdera till vilken grad det behåller de risker och förmåner 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, skall företaget ta bort den finansiella tillgången från balansräkningen 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, skall företaget fortsätta att redovisa den finansiella tillgången i balansräkningen.

(c) om företaget varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången, skall företaget bestämma huruvida det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. I det fallet

(i) om företaget inte har behållit kontrollen, skall det ta bort den finansiella tillgången från balansräkningen och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.

(ii) om företaget har behållit kontrollen skall det fortsätta att redovisa tillgången i balansräkningen till den grad företaget är fortsatt engagerat i den finansiella tillgången (se punkt 30).

▼M2

21. Överföringen av risker och fördelar (se punkt 30) utvärderas genom att jämföra företagets exponering, före och efter överföringen, mot rörligheten i belopp och tidpunkt för den överförda tillgångens nettokassaflöden. Ett företag har behållt i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering mot rörligheten 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 skall 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 mot sådan rörlighet inte längre är betydande i förhållande till den totala rörligheten 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).

22. Ofta kommer det att vara uppenbart om företaget har överfört eller behållt 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 mot rörligheten i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena före och efter överföringen. Beräkningen och jämförelsen görs genom att som diskonteringsränta 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 behållt 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 behållt kontrollen. I alla andra fall har företaget behållit kontrollen.

Överföringar som uppfyller kraven på borttagande av poster från balansräkningen

(se punkt 20 (a) och (c) (i))

24. ***Om ett företag överför en finansiell tillgång i en överföring som uppfyller villkoren för borttagning från balansräkningen i sin helhet och behåller rätten att förvalta tillgången mot en avgift, skall det redovisa antingen en förvaltningstillgång eller en förvaltningsskuld för detta förvaltningsavtal. Om den avgift som skall erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen, skall en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde. Om den avgift som skall erhållas väntas överstiga lämplig ersättning för förvaltningen, skall 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 balansräkningen 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, skall företaget redovisa den nya finansiella tillgången, finansiella skulden eller förvaltningsskulden till verkligt värde.***

26. ***När en finansiell tillgång tas bort från balansräkningen i sin helhet, skall 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 redovisats direkt mot eget kapital (se punkt 55 (b))

    redovisas i resultaträkningen.

27. ***Om den överförda tillgången är del av en större finansiell tillgång (t.ex. 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 balansräkningen i sin helhet, skall det tidigare redovisade värdet för den större finansiella tillgången fördelas mellan den del som även fortsättningsvis redovisas i balansräkningen och den del som bokas bort, baserat på de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överfö-***

▼M2

ringstidpunkten. I detta syfte skall en förvaltningstillgång som behållits behandlas som en del som fortsättningsvis redovisas i balansräkningen. Skillnaden mellan

(a) det redovisade värde som fördelats på den del som tagits bort från balansräkningen

och

(b) summan av (i) erhållen ersättning för den del som tagits bort från balansräkningen (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 redovisats direkt mot eget kapital (se punkt 55 (b))

skall redovisas i resultaträkningen. En ackumulerad vinst eller förlust som redovisats direkt mot eget kapital fördelas mellan den del som fortsättningsvis redovisas i balansräkningen och den del som tas bort från balansräkningen, 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 balansräkningen och den del som tas bort från balansräkningen, måste det verkliga värdet för den del som fortsätter att bli redovisad i balansräkningen fastställas. Om företaget har en historik av att sälja delar som liknar den del som även fortsättningsvis skall redovisas i balansräkningen eller det finns andra marknadstransakationer 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 skall redovisas i balansräkningen, 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 balansräkningen.

Överföringar som inte uppfyller kraven på borttagande av poster från balansräkningen

(se punkt 20 (b))

29. ***Om en överföring inte leder till ett borttagande från balansräkningen på grund av att företaget har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, skall företaget fortsätta att redovisa tillgången i sin helhet i balansräkningen och skall redovisa en finansiell skuld för den erhållna ersättningen. Under efterföljande perioder skall 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 omfattningen som företaget har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången är den omfattning till 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) 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. Dock, när det gäller en utfärdad säljoption på en tillgång som värderas till verkligt värde, begränsas 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.

▼M2

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 överföra 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 skall fortsätta att redovisa varje intäkt från den överförda tillgången till den grad som motsvarar dess fortsatta engagemang och skall redovisa varje uppkommen kostnad för den hänförliga skulden.*

33. *Vad gäller efterföljande värdering, skall 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 skall 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 balansräkningen,

    och

    (b) summan av (i) erhållen ersättning för den del som inte längre redovisas i balansräkningen och (ii) eventuell ackumulerad vinst eller förlust som fördelats på den, som hade redovisats direkt mot eget kapital (se punkt 55 (b))

    skall redovisas i resultaträkningen. En ackumulerad vinst eller förlust som redovisats direkt mot eget kapital fördelas mellan den del som fortsätter att redovisas i balansräkningen och den del som inte längre redovisas i balansräkningen, baserat på de relativa verkliga värdena på dessa delar.

35. ►M9 *Om de överförda tillgångarna värderas till upplupet anskaffningsvärd, är inte alternativet i denna standard att identifiera en finansiell skuld som tillhörande kategorin finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen tillämpligt på den hänförliga skulden.* ◄

Alla överföringar

36. *Om en överförd tillgång fortsätter att redovisas skall tillgången och den skuld som är knuten till den inte kvittas. På liknande sätt skall företaget inte kvitta en intäkt som uppkommer från den överförda tillgången mot en kostnad som uppkommer från den skuld som hänförlig till tillgången (se IAS 32, punkt 42).*

37. *Om den som överför tillhandahåller en pant som inte utgörs av kontanter (såsom skuld- eller egetkapitalinstrument) till motparten, beror redovisningen av panten hos den som överför respektive motparten på om på mottagaren har rätt att sälja eller pantsätta säkerheten och på huruvida den som överfört har underlåtit att betala skulden. Den som överför och motparten skall redovisa säkerheten enligt nedan:*

    (a) Om motparten har rätt enligt avtal eller sedvänja att sälja eller pantsätta säkerheten, skall den som överför tillgången omklassificera den tillgången i sin balansräkning (exempelvis som utlånad tillgång, pantsatta egetkapitalinstrument eller fordran enligt återköpsavtal) skilt från andra tillgångar.

▼M2

(b) Om motparten säljer den pantsatta säkerheten, skall motparten redovisa försäljningsintäkten och en skuld värderad till verkligt värde för förpliktelsen att återlämna säkerheten.

(c) Om den som överför underlåter att betala enligt avtalsvillkoren och inte längre har rätt att lösa in säkerheten, skall den som överför ta bort säkerheten från balansräkningen och motparten redovisa säkerheten som sin tillgång som vid första redovisningstillfället redovisas till verkligt värde eller, om motparten redan har sålt säkerheten, från balansräkningen ta bort sin förpliktelse att återlämna säkerheten.

(d) Med undantag av vad som anges i (c) skall den som överför fortsätta att redovisa säkerheten som sin tillgång och motparten skall inte redovisa säkerheten som en tillgång.

Avistaköp eller avistaförsäljning av en finansiell tillgång

38. ***Ett avistaköp eller en avistaförsäljning av finansiella tillgångar skall redovisas och tas bort från balansräkningen, i tillämpliga fall, genom användande av affärsdagsredovisning eller likviddagsredovisning (se bilaga A, punkterna VT53-VT56).***

Borttagande av en finansiell skuld från balansräkningen

39. ***Ett företag skall ta bort en finansiell skuld (eller del av finansiell skuld) från balansräkningen endast när den utsläcks –exempelvis när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller upphör.***

40. ***Ett byte mellan en befintlig låntagare och långivare av skuldinstrument med villkor som i allt väsentligt är olika skall redovisas som en utsläckning av den gamla finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld. På motsvarande sätt skall 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 icke-kontanta tillgångar som överförts eller påtagna skulder, skall redovisas i resultaträkningen.***

42. Om ett företag återköper en del av en finansiell skuld, skall 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 balansräkningen baserat på de relativa verkliga värdena för dessa delar vid återköpstidpunkten. Skillnaden mellan (a) det redovisade värdet som fördelats på den del som tagits bort från balansräkningen och (b) erlagd ersättning, inklusive överförda icke-kontanta tillgångar eller påtagna skulder, för den del som tagits bort från balansräkningen skall redovisas i resultaträkningen.

VÄRDERING

Värdering vid anskaffningstillfället av finansiella tillgångar och finansiella skulder

43. ***När en finansiell tillgång eller finansiell skuld redovisas första gången, skall 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 resultaträkningen, 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 resultaträkningen,

(b) investeringar som hålles till förfall,

▼M2

(c) lånefordringar och kundfordringar,

och

(d) finansiella tillgångar som kan säljas.

Dessa kategorier tillämpas vid värdering och redovisning i resultaträkningen enligt denna standard. Företaget kan använda andra benämningar för dessa kategorier eller andra kategoriseringar när det presenterar informationen i de finansiella rapporterna. Företaget skall i noterna lämna de upplysningar som krävs enligt IAS 32.

46. ***Efter den första redovisningen skall 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 skall värderas till upplupet anskaffningsvärde genom användande av effektivräntemetoden,

(b) kategorin investeringar som hålles till förfall enligt definition i punkt 9, som skall 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 skall 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 resultaträkningen prövas för nedskrivning enligt punkterna 58-70 och bilaga A, punkterna VT84-93.

Efterföljande värdering av finansiella skulder

47. ***Efter det första redovisningstillfället skall 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 resultaträkningen, Sådana skulder, inklusive derivat som är skulder, skall 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 skall värderas till anskaffningsvärde.

(b) finansiella skulder som uppkommer när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från balansräkningen eller redovisas som en skuld som uppkommit i samband med ett forsatt engagemang. Punkterna 29 och 31 tillämpas på värderingen av sådana finansiella skulder.

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, vid tillämpning av denna standard eller IAS 32, skall ett företag tillämpa punkterna VT69-VT82 i bilaga A.***

49. Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som skall erläggas vid anfordran, diskonteras från det första datum när betalningen av detta belopp skulle kunna krävas.

Omklassificeringar

50. ***Ett företag skall inte omklassificera ett finansiellt instrument till eller från kategorin finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultaträkningen medan det innehas eller är utestående.***

▼M2

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 hålles till förfall skall den kategoriseras som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas och skillnaden mellan dess redovisade värde och verkliga värde skall redovisas enligt punkt 55 (b).*

52. *Närhelst försäljningar eller omkategorisering avseende mer än ett obetydligt belopp i kategorin investeringar som hålles till förfall inte uppfyller något av villkoren i punkt 9, skall kvarstående investeringar i kategorin investeringar som hålles till förfall omklassificeras till kategorin finansiella tillgångar som kan säljas. Vid sådan omkategorisering skall 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), skall tillgången eller skulden omvärderas till verkligt värde och skillnaden mellan dess redovisade värde och verkliga värde skall 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, skall den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens redovisade verkliga värde per detta datum utgöra det nya anskaffningsvärdet eller upplupna anskaffningsvärdet, enligt vad som är tillämpligt. Eventuella tidigare vinster eller förluster avseende tillgången, som har redovisats direkt mot eget kapital i enlighet med punkt 55 skall redovisas enligt följande:*

   (a) När det gäller en finansiell tillgång med fast löptid skall vinsten eller förlusten periodiseras i resultaträkningen över den återstående löptiden för investeringen tillhörande kategorin investeringar som hålles till förfall genom användande av effektivräntemetoden. Eventuella skillnader mellan det nya upplupna anskaffningsvärdet och beloppet vid förfallotidpunkten skall också periodiseras över den finansiella tillgångens återstående löptid genom användande av effektivräntemetoden, liknande periodisering av överkurs och underkurs. Om den finansiella tillgången därefter skrivs ned, redovisas vinst eller förlust som har redovisats direkt mot eget kapital i resultaträkningen i enlighet med punkt 67.

   (b) När det gäller en finansiell tillgång som inte har en fast löptid, skall vinsten eller förlusten ligga kvar under eget kapital tills den finansiella tillgången har sålts eller avyttrats på annat sätt, då den skall redovisas i resultaträkningen. Om den finansiella tillgången därefter skrivs ned, redovisas tidigare vinst eller förlust som har redovisats direkt mot eget kapital i resultaträkningen i enlighet med punkt 67.

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) skall 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 resultaträkningen skall redovisas i resultaträkningen.

   (b) En vinst eller förlust på en finansiell tillgång i kategorin finansiella tillgångar som kan säljas skall redovisas direkt i eget kapital, via redogörelsen för förändringar i eget kapital (se IAS 1, **Utformning av finansiella rapporter***), förutom vad gäller nedskrivningar (se punkterna 67-70) och valutavinster och valutaförluster (se bilaga A, punkt VT83), tills den finansiella tillgången tas bort från balansräkningen, per vilken tidpunkt den ackumulerade vinsten eller förlusten som tidigare redovisats i eget kapital skall redovisas i resultaträkningen. Dock redovisas ränta som beräknas med effektivräntemetoden (se punkt 9) i resultaträkningen (se IAS 18,* **Intäkter***). Utdelning på ett egetkapitalinstrument kategoriserade som finansiella tillgångar som kan säljas redovisas i resultaträkningen när företagets rätt att erhålla betalning är fastställd (se IAS 18).*

▼M2

56. ***För de finansiella tillgångar och finansiella skulder som redovisas till upplupet anskaffningsvärde (se punkterna 46 och 47) redovisas en vinst eller förlust i resultaträkningen när den finansiella tillgången eller finansiella skulden tas bort från balansräkningen 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) skall redovisningen av vinsten eller förlusten 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 bokförs till anskaffningsvärde eller upplupet anskaffningsvärde (förutom nedskrivningar). För tillgångar som redovisas till verkligt värde skall dock förändringar i verkligt värde redovisas i resultaträkningen eller i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt enligt punkt 55.***

Nedskrivning av finansiella tillgångar och icke indrivningsbara finansiella tillgångar

58. ***Ett företag skall per varje balansdag bedöma huruvida det finns objektiva belägg som tyder på att en finansiell tillgång eller en grupp av finansiella tillgångar har ett nedskrivningsbehov. Om sådana belägg finns skall 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 belägg 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 tilllgångar 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 belägg för att en finansiell tillgång eller grupp av tillgångar har ett nedskrivningsbehov innefattar observerbara uppgifter som kommer tillgångens innehavare till del angående följande förlusthändelser

    (a) betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller gäldenär,

    (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 finansiellrekonstruktion,

    (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 kreditkortsinnehavare som nått sin kreditgräns och som betalar lägsta tillåtna månadsbelopp),

            eller

        (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

▼M2

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 skall 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 skuldeinstrument som är följden 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 ogynnsamm 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 hålles 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 skall skrivas ned antingen direkt eller*** **via** ***ett avsättningskonto. Nedskrivningsbeloppet skall redovisas i resultaträkningen.***

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) skall den tidigare redovisade nedskrivningen återföras, antingen direkt eller genom att justera ett avsättningskonto. Återföringen skall 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 skall redovisas i resultaträkningen.***

Finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde

66. ***Om det finns objektiva belägg för att en nedskrivning skall göras för ett onoterat egetkapitalinstrument som inte redovisas till verkligt värde eftersom dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,***

▼M2

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-VT81). Sådana nedskrivningar skall inte återföras.

Kategorin finansiella tillgångar som kan säljas

67. ***När en minskning i det verkliga värdet för en finansiell tillgång kategoriserad som att den kan säljas har redovisats direkt mot eget kapital och det finns objektiva belägg för att en nedskrivning av tillgången skall göras (se punkt 59), skall den ackumulerade förlust som har redovisats direkt mot eget kapital tas bort från eget kapital och redovisas i resultaträkningen även om den finansiella tillgången inte har tagits bort från balansräkningen.***

68. ***Beloppet på den ackumulerade förlust som tas bort från eget kapital och redovisas i resultaträkningen enligt punkt 67 skall 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 resultaträkningen.***

69. ***Nedskrivningar som redovisas i resultaträkningen för en investering i ett egetkapitalinstrument som är klassificerat som finansiell tillgång som kan säljas skall inte återföras via resultaträkningen.***

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 resultaträkningen, skall nedskrivningen återföras, där det återförda beloppet redovisas i resultaträkningen.***

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, skall 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.

73. När det gäller säkringsredovisning, kan bara instrument som innefattar en extern part (det vill säga står utanför koncernen, segmentet 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 juridiska personer i koncernen eller i segmentrapporteringen förutsatt att de står utanför den juridiska person eller det segment som rapporteringen gäller.

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,

▼M2

och

(b) att skilja räntedelen och avistapriset åt i ett terminsavtal.

Dessa undantag är tillåtna eftersom en options realvärde och en terminspremie vanligen kan värderas separat. En dynamisk säkringsstrategi där både optionens realvärde och tidsvärde värderas 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 risker förutsatt att (a) de säkrade riskerna tydligt kan identifieras, (b) säkringens effektivitet kan visas, och (c) det är möjligt att säkerställa en specifik 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 kombineras 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 hålles till förfall inte vara en säkrad post avseende ränterisk eller förtida betalningsrisk eftersom identifieringen av en investering som tillhörande kategorin investeringar som hålles 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 hålles till förfall kan emellertid vara en säkrad post avseende risker för förändringar i valutakurser samt kreditrisk.

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 eller segment i samma koncern endast i de enskilda eller separata finansiella rapporterna för dessa juridiska personer eller segment och inte i koncernens koncernredovisning. 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.

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

▼M2

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 värderbar 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 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. […].

Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster

82. ***Om den säkrade posten är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld skall 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 skall läggas ihop och säkras som grupp endast om de enskilda tillgångarna eller enskilda skulderna i gruppen delar den riskexponering som identifieras som säkrad. Dessutom skall 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen.

(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 resultaträkningen.

(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.

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

▼M2

och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation skall 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 specifika 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 ombestämmande 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 skall 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) skall redovisas i resultaträkningen,

och

(b) den vinst eller förlust på den säkrade posten, som är hänförlig till den säkrade risken, skall justera det redovisade värdet av den säkrade posten och redovisas i resultaträkningen. Detta gäller om den säkrade posten annars redovisas till anskaffningsvärde. Redovisning i resultaträkningen 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.

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 presentera 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 skall presenteras bredvid finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Belopp som ingår i dessa poster skall tas bort från balansräkningen när de tillgångar eller skulder till vilka de är hänförliga tas bort från balansräkningen.

90. Om bara vissa specifika 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 skall 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),

▼M2

(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 separata balanspost som beskrivs i punkt 89 A) skall periodiseras i resultaträkningen. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och skall 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, skall emellertid justeringen periodiseras genom användande av en linjär avskrivningsmetod. Justeringen skall 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 resultaträkningen (se punkt 89 (b)). Förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet redovisas också i resultaträkningen.

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 balansräkningen.

Säkring av kassaflöde

95. *Om en kassaflödessäkring uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden skall den redovisas enligt följande*

(a) Den del av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) skall redovisas direkt mot eget kapital **via** *sammanställningen över förändringar i eget kapital (se IAS 1),*

och

(b) den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet skall redovisas i resultaträkningen.

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 resultaträkningen,

och

(c) om ett företags dokumenterade riskhanteringsstrategi för ett särskilt säkringsförhållande undantar en specifik 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.

97. *Om en säkring av en prognostiserad transaktion därefter leder till redovisning av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, skall de*

▼M2

hänförliga vinster eller förluster som redovisats direkt mot eget kapital i enlighet med punkt 95 omklassificeras och redovisas i resultaträkningen under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka den förvärvade tillgången eller påtagna skulden påverkar resultatet (såsom i de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas). Om ett företag förväntar sig att hela eller en del av en förlust som redovisats direkt mot eget kapital inte kommer att återvinnas i en eller flera framtida perioder skall det emellertid omklassificera och redovisa i resultaträkningen det belopp som inte förväntas bli återvunnet.

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, skall företaget anta som redovisningsprincip (a) eller (b) nedan:*

   (a) Det omklassificerar och redovisar de hänförliga vinster och förluster som redovisats direkt mot eget kapital i enlighet med punkt 95 i resultaträkningen 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 en del av en förlust som redovisats direkt mot eget kapital inte kommer att återvinnas i en eller flera framtida perioder skall det emellertid omklassificera och redovisa i resultaträkningen det belopp som inte väntas bli återvunnet.

   (b) Det tar bort de hänförliga vinster och förluster som redovisats direkt mot eget kapital i enlighet med punkt 95 och inkluderar dem i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden.

99. *Ett företag skall anta antingen (a) eller (b) i punkt 98 som sin redovisningsprincip och skall tillämpa principen konsekvent på alla säkringar för vilken punkt 98 är tillämplig.*

100. *För alla kassaflödessäkringar förutom dem som omfattas av punkt 97 och 98, skall belopp som hade redovisats direkt mot eget kapital redovisas i resultaträkningen i samma period eller perioder under vilken eller vilka den säkrade prognostiserade transaktionen påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).*

101. *Vid någon av följande omständigheter skall 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 överföring 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 skall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår som redovisad direkt i eget kapital 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 skall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår redovisad direkt i eget kapital 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.

   (c) Den prognostiserade transaktionen förväntas inte längre inträffa, i vilket fall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår redovisad direkt i eget kapital från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)), skall redovisas i resultaträkningen. 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, skall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår redovisad direkt i eget kapital 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, skall

▼M2

den ackumulerade vinsten eller förlusten som redovisats direkt mot eget kapital redovisas i resultaträkningen.

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), skall redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar*

(a) den del av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) skall redovisas direkt mot eget kapital via *sammanställningen över förändringar i eget kapital (se IAS 1),*

och

(b) den ineffektiva delen skall redovisas i resultaträkningen.

Den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som redovisats direkt mot eget kapital skall redovisas i resultaträkningen vid avyttring av utlandsverksamheten.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

103. *Ett företag skall 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 skall 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 en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.*

104. *Denna standard skall 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 skall justeras som om denna standard alltid hade används såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att räkna om uppgifterna. I det fall omräkning är praktiskt ogenomförbart skall 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 eller finansiell skuld som tillhörande kategorin en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde i resultaträkningen eller som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas trots kravet i punkt 9 att sådan identifiering skall göras vid det första redovisningstillfället. För sådan finansiell tillgång som identifieras som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas, skall företaget redovisa alla ackumulerade förändringar i verkligt värde i en separat del under eget kapital fram till det sker ett borttagande från balansräkningen eller en nedskrivning, då företaget skall överföra denna ackumulerade vinst eller förlust till resultaträkningen. För varje finansiellt instrument som identifieras som tillhörande kategorin en finansiell tillgång eller finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen eller tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas skall ett företag*

(a) justera den finansiella tillgången eller finansiella skulden i de jämförande finansiella rapporterna och där använda den nya identifieringen,

och

(b) lämna upplysning om det verkliga värdet för de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som identifierats i varje kategori och klassificeringen och det redovisade värdet i de föregående finansiella rapporterna.

106. *Med undantag av vad som är tillåtet enligt punkt 107 skall ett företag tillämpa bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i punkterna 15-37 och bilaga A, punkterna VT36-VT52 framåtriktat. Sålunda, om ett företag tog bort finansiella tillgångar enligt IAS 39 (omarbetade 2000) till följd av en transaktion som inträffade före den 1 januari 2004 och dessa tillgångar inte skulle ha tagits bort från balansräkningen enligt denna standard, skall företaget inte redovisa dessa tillgångar.*

107. *Oaktat punkt 106 kan ett företag tillämpa bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i punkterna 15-37 och bilaga A, punkterna VT36-VT52 retroaktivt från ett datum företaget själv väljer,*

▼M2

förutsatt att den information som behövs för att tillämpa IAS 39 på tillgångar och skulder som tagits bort från balansräkningen till följd av tidigare transaktioner erhölls vid den tidpunkt när dessa transaktioner första gången redovisades.

▼M8

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 den 25 oktober 2002, eller

(b) framåtriktat på transaktioner som ingåtts efter den 1 januari 2004.

▼M2

108. ***Ett företag skall 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 först tillämpas skall varje belopp som redovisas direkt mot 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 för en säkring av en valutarisk som fortsätter att behandlas som en kassaflödessäkring.***

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 tillämpning (Implementation Guidance) ersätter den vägledning vid tillämpning (Implementation Guidance) som utfärdades av IASC:s *IAS 39 Implementation Guidance Committee*.

▼M2

BILAGA A

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

Tillämpningsområde (punkterna 2-7)

VT1. Avtal som kräver en betalning baserat på klimat, geologiska eller andra fysiska variabler används vanligen som försäkring. (Sådana som baseras på klimatvariabler kallas ibland väderderivat.) Vid sådana avtal baseras betalningen på storleken på det försäkrade företagets förlust. Rättigheter och förpliktelser enligt försäkringsavtal som inte huvudsakligen berör överföringen av finansiella risker ligger inte inom denna standards tillämpningsområde enligt punkt 2 (d). Utbetalningar enligt vissa avtal som kräver en betalning baserad på klimatvariabler, geologiska eller andra variabler har inte koppling till storleken på ett försäkrat företags förlust. Sådana avtal undantas från denna standards tillämpningsområde genom punkt 2 (h).

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, *Intäkter.*

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, *Innehav i intresseföretag,* för att bestämma huruvida kapitalandelsmetoden är tillämplig för en sådan investering. På motsvarande sätt använder investeraren IAS 31, *Andelar i joint ventures*, för att bestämma om investeringen skall redovisas enligt klyvningsmetoden eller enligt kapitalandelsmetoden. Om varken kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden är tillämplig, tillämpar företaget denna standard på den strategiska investeringen.

VT4. Standarden skall tillämpas på försäkringsgivares finansiella tillgångar och finansiella skulder förutom de rättigheter och förpliktelser som uppkommer enligt försäkringsavtal, vilka undantas enligt punkt 2 (d).

Definitioner (punkt 8-9)

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.

▼M2

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 skall erhållas eller erläggas vid förfall, har en ny uppskattning av de framtida räntebetalningarna vanligen ingen betydande inverkan på tillgångens eller skuldens redovisade värde.

VT8. Om ett företag reviderar sina uppskattningar av utbetalningar eller inbetalningar, skall företaget justera den finansiella tillgångens eller finansiella skuldens (eller gruppen av finansiella instruments) redovisade värde för att återspegla faktiska och reviderade uppskattade kassaflöden. Företaget räknar om det redovisade värdet genom att beräkna nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden till det finansiella instrumentets ursprungliga effektiva ränta. Justeringarna redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

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 innehavare 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 (*) om sexmånaders LIBOR stiger med 100 räntepunkter. Ett sådant avtal är ett derivat även om ett nominellt belopp inte är angivet.

V10. Definitionen på derivat i denna standard innefattar avtal som regleras brutto genom leverans av den underliggande posten (exempelvis ett terminsavtal 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).

Transaktionskostnader

VT13. Transaktionskostnader omfattar arvoden, avgifter och provisioner till ombud (inklusiva 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.

(*) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M2

Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel

VT14. Handel återspeglar i allmänhet aktiv 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 med avsikten 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 hålles 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) 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 väsentligt under dess upplupna anskaffningsvärde.

VT17. Ett skuldinstrument med rörlig ränta kan uppfylla kriterierna på kategorin investeringar som hålles till förfall. Egetkapitalinstrument kan inte vara investeringar som hålles till förfall, antingen för att de har en obegränsad livslängd (såsom stamaktier) eller på grund av att de belopp som innehavaren 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 hålles till förfall innebär fastställda eller fastställbara betalningar och fastställda löptider ett avtal som anger storlek på och tidpunkt för betalningar till innehavaren, 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 bestämd period, kan inte instrumentet klassificeras som att det hålles till förfall eftersom det inte finns någon förfallotidpunkt.

VT18. Kritierierna på en finansiell tillgång som en investering som hålles till förfall är uppfyllda för en finansiell tillgång som kan lösas in av emittenten om innehavaren avser, och har möjlighet, att inneha den fram till dess att den blir inlöst eller till förfall och om innehavaren 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 innehavaren inte skulle återvinna i stort sett hela dess redovisade värde, kan inte den finansiella tillgången klassificeras som en investering som hålles till förfall. Företaget beaktar eventuell betald premie och aktiverade trans-

▼M2

aktionsutgifter när det fastställer om i stort sett hela det redovisade värdet kan återvinnas.

VT19. En finansiell tillgång som är inlösningsbar (det vill säga innehavaren har rätt att kräva att emittenten återbetalar eller löser in den finansiella tillgången före förfallotidpunkten) kan inte klassificeras som en investering som hålles till förfall eftersom betalning för en inlösningsbar del i en finansiell tillgång inte är i överensstämmelse med avsikten 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 hålles 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.

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 förmågan att innehålla 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 väsentligt minskar avdragsmöjligheter avseende räntan på investeringen som hålles 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 hålles till förfall för att bibehålla företagets befintliga ränteriskposition eller riktlinjer för kreditrisker (även om företagsförvärvet 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 väsentligt 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 hålles till förfall.

(e) en betydande höjning av branschens kapitaltäckningskrav, av tillsynsmyndigheter, som innebär att företaget måste genomföra nedskärningar genom att sälja investeringar som hålles till förfall.

(f) en betydande höjning av riskvikt i kategorin investeringar som hålles 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,

▼M2

eller

(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.)

VTG24. 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 hålles till förfall när dessa finansiella tillgångar redovisas första gången utan också per varje efterföljande balansdag.

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 hålles till förfall om de uppfyller villkoren för denna klassificering (se punkterna 9 och VT16-VTG25). 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 resultaträkningen, eller som att den kan säljas.

Inbäddade derivat (punkterna 10-13)

VT27. Om ett värdavtal 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 värdavtalet. Om värdavtalet 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 terminsavtal eller en swap) skiljs av från värdavtalet 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 värdavtalet baserat på angivna villkor för optionsdelen. Det redovisade värdet vid första redovisningstillfället för värdinstrumentet är restvärdet 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 klassificers som eget kapital (se IAS 32, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*) redovisas 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.

VT30. Ett inbäddat derivats ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värdavtalet (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 värdavtalet:

(a) En säljoption som är inbäddad i ett instrument, som innebär att innehavaren 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.

▼M2

(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 värdegetkapitalinstrumentet sett utifrån innehavarens 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 innehavaren 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 värdavtalet 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 värdavtalet och det inbäddade derivatet är olika.

(f) En klausul om aktiekonvertering som är inbäddad i ett konvertibelt skuldinstrument är inte nära förknippat med värdskuldinstrumentet sett från innehavarens 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).

(g) En köpoption, säljoption, återköpsrätt eller en option avseende förtida inlösen som är inbäddad i ett värdskuldinstrument är inte nära förknippat med värdinstrumentet såvida inte optionens lösenpris ungefär motsvarar skuldinstrumentets upplupna anskaffningsvärde per varje lösendatum. Sett från perspektivet för en utfärdare av ett konvertibelt skuldinstrument med en inbäddad köp- eller säljoptionsdel, görs bedömningen av huruvida köp- eller säljoptionen är nära förknippad med värdskuldinstrumentet innan egetkapitalinstrumentet skiljs av enligt IAS 32.

(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. ►M9 Ett exempel på ett hybridinstrument är ett finansiellt instrument som ger innehavaren 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 resultaträkningen, måste det skilja ut ett inbäddat derivat (det vill säga det indexerade nominella beloppet) enligt punkt 11 eftersom värdavtalet är ett skuldinstrument enligt punkt VT27 och det indexerade nominella beloppet inte är nära förknippat med ett värdskuldinstrument enligt punkt VT27 och det indexerade nominella beloppet inte är nära förknippat med ett värdskuldinstrument enligt punkt VT 30 (a). Eftersom det nominella beloppet kan öka och 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

▼M2

sammansatta instrumentet till det inlösenbelopp som skall erläggas per balansdagen om innehavaren utnyttjade sin rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten.

VT33. Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är nära förknippade med värdavtalets ekonomiska egenskaper och risker i följande exempel. I dessa exempel redovisar ett företag inte ett inbäddat derivat separat från värdavtalet

(a) ett inbäddat derivat där den underliggande posten är en räntesats eller ett ränteindex som kan förändra det räntebelopp som annars skulle erläggas eller erhållas avseende ett räntebärande värdskuldinstrument är nära förknippat med värdavtalet såvida inte det kombinerade avtalet kan regleras på ett sådant sätt att innehavaren inte skulle återfå praktiskt taget hela sin redovisade investering eller det inbäddade derivatet skulle kunna åtminstone fördubbla innehavarens avkastning på värdavtalet jämfört med avkastningen vid anskaffningstillfället 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 värdavtalet.

(b) Ett inbäddat räntegolv (floor) eller räntetak (cap) på ett skuldinstrument är nära förknippat med värdskuldinstrumentet, förutsatt att taket ligger vid eller över marknadsräntan och golvet ligger vid eller under marknadsräntan när avtalet utfärdas och taket eller golvet inte har någon hävstångseffekt i förhållande till värdavtalet. 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 skall betalas eller erhållas för tillgången nära förknippat med värdavtalet om priset är mellan taket och golvet (”out of the money”) vid avtalets början och taket och golvet inte har 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, *Effekterna av ändrade valutakurser*, kräver att valutakursvinster och -förluster på monetära poster skall redovisas i resultaträkningen.

(d) Ett inbäddat valutaderivat i ett värdavtal som inte är 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 värdavtalet såvida det inte har någon hävstångseffekt, inte innehåller en option och kräver betalningar uttryckta i en av följande valutor

(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 brukar användas 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).

(Ett sådant avtal är inte ett värdavtal med ett inbäddat derivat i utländsk valuta.)

(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 värdavtalet förutsatt att värdavtalet (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 värdavtalet.

▼M2

(f) Ett inbäddat derivat i ett värdavtal som är ett leasingavtal är nära förknippat med värdavtalet 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.

Redovisning och borttagande från balansräkningen (punkterna 14-42)

Det första redovisningstillfället (punkt 14)

VT34. Till följd av principen i punkt 14 redovisar ett företag i sin balansräkning alla sina avtalsenliga rättigheter och förpliktelser avseende derivat som tillgångar och 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 balansräkningen, 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 skall förvärvas och skulder som skall 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 terminsavtal 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 terminsavtal är ofta det verkliga värdet för rättigheten och förpliktelsen lika så att det verkliga värdet netto för terminsavtalet är noll. Om det verkliga värdet netto för rättigheten och förpliktelsen är annat än noll, redovisas avtalet som en tillgång eller en skuld.

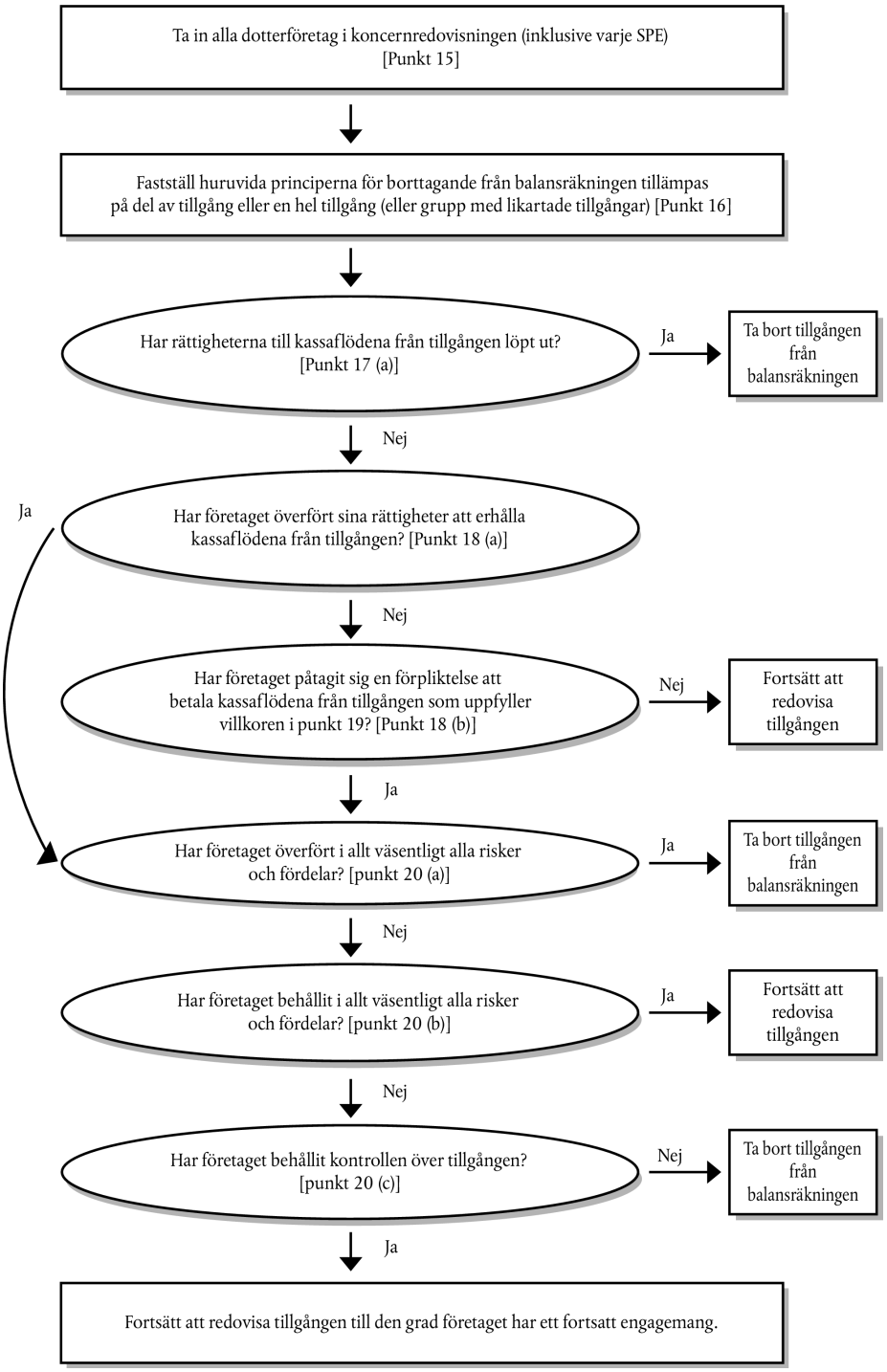
(d) optionsavtal som faller inom tillämpningsområdet för denna standard (se punkterna 2-7) redovisas som tillgångar eller skulder när innehavaren eller utfärdaren blir avtalspart.

(e) planerade framtida transaktioner, oavsett hur troliga de är, är inte tillgångar och skulder eftersom företaget inte har blivit avtalspart.

Borttagande av en finansiell tillgång från balansräkningen (punkterna 15-37)

VT36. Följande flödesschema visar utvärderingen av om och till vilken del en finansiell tillgång tas bort från balansräkningen.

▼**M2**



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 balansräkningen om villkoren i punkt 19 och 20 är uppfyllda.

▼M2

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 ovillkorlig 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 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.

▼M2

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 skall 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 överförda 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 balansräkningen

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 verkliga värdena för förvaltningstillgången och räntestripfordran för att fördela det redovisade värdet för fordran på den del av tillgången som tas bort från balansräkningen och den del som kommer att fortsätta att bli redovisad. Om något förvaltningsarvode inte är angivet eller om det arvode som skall erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen, skall en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde.

VT46. Vid uppskattning av de verkliga värdena för den del som skall fortsätta att bli redovisad och den del som tas bort från balansräkningen, 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.

▼M2

Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från balansräkningen

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 balansräkningen eftersom företaget har behållit i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången, skall 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 balansräkningen 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 resultaträkningen 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 balansräkningen 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 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 resultaträkningen genom att använda effektivräntemetoden. Om optionen utnyttjas redovisas eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för den hänförliga skulden och lösenpriset i resultaträkningen.

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 balansräkningen 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).

▼M2

(d) Om en säljoption som är utfärdad av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från balansräkningen 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 balansräkningen 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 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 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 utfärdas av företaget.

Alla överföringar

VT49. Till den del en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från balansräkningen, redovisas inte överföraren 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 balansräkningen, redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång. Motparten tar bort kontanter eller annan erlagd ersättning från balansräkningen 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 balansräkningen 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 balansräkningen 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 i sin balansräk-

▼M2

ning, exempelvis som lånad tillgång eller fordran enligt återköpsavtal.

(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 balansräkningen 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 balansräkningen 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 balansräkningen 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 balansräkningen förutsatt att den ursprungliga transaktionen uppfyllde kraven på borttagande från balansräkningen. 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 balansräkningen.

(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 balansräkningen 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 balansräkningen 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 balansräkningen. Detta beror på överföraren har överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

▼M2

(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 balansräkningen. 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 balansräkningen 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 säja tillgången, i vilket fall tillgången tas bort från balansräkningen.

(j) *Tillgångar med en sälj- eller köpoption till verkligt värde eller 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 balansräkningen 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).

(l) *En så kallas ”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 balansräkningen 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 överstiget 10 000 VE, skulle 90 000 VE av lånen uppfylla villkoren för att tas bort från balansräkningen.

▼M2

(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 balansräkningen endast motsvarande den del av tillgångarna som omfattas av köpoptionen.

(n) *Efterställda kvarvarande rättigheter och 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 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 balansräkningen 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 balansräkningen.

(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 tillgångens kapitalbelopp. Ränteswappen utesluter inte att den överförda tillgången tas bort från balansräkningen 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 kopplade 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 balansräkningen, 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.

▼M2

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.

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 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 10 procent som överförts och för den andel om 90 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 en erhållna ersättningen, det vill säga 90 VE (9 090 VE - 9 000 VE). Det redovisade värdet för den behållna andelen är 1 000 VE.

▼M2

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 residual rätt	1 000	–
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 företaget efterställer sin del av den överförda tillgången för kreditförluster), och minskar den redovisade skulden med 300 VE. Nettoresultatet är en redovisad nedskrivning i resultaträkningen, 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 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 resultaträkningen.

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.

VT55. Affärsdag är den dag när ett företag åtar sig att köpa eller sälja en tillgång. Affärsdagsredovisning avser (a) redovisning av en tillgång som skall erhållas och skyldigheten det medför att betala för den på affärsdagen samt (b) borttagande från balansräkningen 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

▼M2

datum den erhålls av ett företag samt (b) borttagande av en tillgång från balansräkningen och redovisnings 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 skall 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 resultaträkningen för tillgångar som klassificeras som finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultaträkningen, och redovisas i eget kapital för tillgångar som klassificeras som att de kan säljas.

Borttagande av en finansiell skuld från balansräkningen (punkterna 39-42)

VT57. En finansiell skuld (eller del av den) avvecklas 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 balansräkningen 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.

VT61. Även det faktum att låntagaren lagligen har lösts från skyldigheten, antingen genom rättsligt utslag eller av långivaren, leder till att en skuld tas bort från balansräkningen, 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, skall utgifter och arvoden som uppkommit redovisas som del av utsläckningens vinst eller förlust. Om bytet eller ändringen inte redovisas som utsläckning, skall 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 skall 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.

▼M2

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 avseende 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 resultaträkningen genom att använda effektivräntemetoden.

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. Nästa balansdag 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 redovisas i eget kapital. Om den finansiella tillgång som kan säljas har fastställda eller fastställbara betalningar skrivs transaktionsutgifterna av i resultaträkningen genom användande av effektivräntemetoden. Om den finansiella tillgången som kan säljas inte har fastställda eller fastställbara betalningar redovisas transaktionsutgifterna i resultaträkningen när tillgången tas bort från balansräkningen 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

▼M2

säljare som är kunniga, är oberoenda 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 per balansdagen 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 beviset 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 skall 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 för det verkliga värdet så länge det inte har skett några väsentliga 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 med hänsyn tagen 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 oberoenda 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 bruklig bland marknadsdeltagare 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.

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.

▼M2

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 aggregering) eller baserat på tillgängliga observerbara marknadsuppgifter. Ett företag samlar konsekvent in marknadsuppgifter på den marknad där instrumentet köptes eller har sitt ursprung. Det bästa beviset 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 aggregering) eller baserat på en värderingsteknik vars variabler endast innefattar uppgifter från observerbara marknader.

▼M8

VT76A. Den efterföljande värderingen av den finansiella tillgången eller den finansiella skulden och den efterföljande redovisningen av vinster och förluster skall 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 skall 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.

▼M2

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 närvande 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.

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 diskonteringsfaktor för en nuvärdesberäkning. Det är rimligt att anta, i frånvaro av belägg på 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 diskonteringsfaktorer som motsvarar avkastningen för finansiella instrument med i allt väsentligt samma villkor och egenskaper som berört instrument, inklusive beaktande av instrumentets kreditkvalitet,

▼M2

den avtalade räntans återstående bindningstid, återstående tid till förfall samt den valuta i vilken betalning skall 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).

(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.

▼M2

(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.

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 resultaträkningen. 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 resultaträkningen 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 redovisas direkt mot eget kapital 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 resultaträkningen.

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 hålles 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 hålles till förfall har rörlig ränta är diskonteringsfaktorn 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.

▼M2

VT85. Metoden för uppskattning av värdeminskningen beaktar alla kreditexpongeringar 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.

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 (*) och beaktar då all relevant tillgänglig information innan de finansiella rapporterna utfärdas om de förutsättningar som rådde per balansdagen.

VT87. I syfte att göra en samlad utvärdering av värdeminskningar, grupperas finansiella tillgångar baserat på likartade kreditriskegenskaper som ger indikationer om låntagarens 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 utvärderas 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 observerbar 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.

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 skall den metod som används medföra att varje grupp kan hänföras till information om tidigare förluster i grupper av tillgångar

(*) IAS 37, punkt 39, innehåller vägledning om hur företaget fastställer den bästa uppskattningen i ett intervall med möjliga utfall.

▼M2

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 skall 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 använts 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 väsentligt 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 det inte är identifierat 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.

VT95. En investering tillhörande kategorin investeringar som hålles 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 resultaträkningen, 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.

▼M2

Identifiering av finansiella poster som säkrade poster (punkterna 81 och 81A)

VT99A. […] Ett företag kan identifiera alla kassaflöden från hela den finansiella tillgången eller den finansiella skulden som den säkrade posten och säkra dem bara för 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.

VT99B. 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 om 100 VE som har en effektiv ränta om 6 procent vid en tidpunkt när LIBOR är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång någon 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 skall betalas tillbaka vid förfall (det vill säga 100 VE).

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 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 terminsavtal 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen 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

▼M2

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 innehavaren.

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).

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 en 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 effektivt 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 över säkringsstrategin innefattar dess metoder för bedömning av effektivitet. Dessa metodbeskrivningar anger huruvida bedömningen innefattar hela vinsten eller förlusten på ett säkringsinstrument eller huruvida instrumentets tidsvärde är undantaget.

VT107A. […].

V108. Om de huvudsakliga villkoren för säkringsinstrumentet och säkrad tillgång, skuld, bindande åtagande eller mycket sannolika prognostiserade transaktion 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.

▼M2

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 terminsavtal förväntas vara mycket effektiv om

(a) terminsavtalet avser köp av samma mängd av samma råvara per samma tidpunkt och plats som det säkrade prognostiserade köpet,

(b) terminsavtalets verkliga värde vid avtalets ingående är noll,

och

(c) antingen förändringen i rabatt eller premie på terminsavtalet undantas från bedömningen av effektivitet och redovisas i resultaträkningen 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 skall uppfylla villkoren för särskild säkringsredovisning, måste säkringen stå i relation 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 kvalificerar inte för säkringsredovisning – effektiviteten kan inte mätas i och med att dessa risker inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

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 uppyfller krifterna för säkringens effektivitet, upphör företaget med säkringsredovisningen från det 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 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.

▼M2

(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 resultaträkningen och i en eller två poster i balansräkningen 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 resultaträkningen. Det verkliga värdet för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten redovisas som en tillgång eller skuld i balansräkningen.

(i) Effektivitet (*) redovisas i resultaträkningen som skillnaden mellan förändringen i verkligt värde enligt (g) och den enligt (h).

VT115. Denna metod beskrivs utförligare nedan. Metoden skall 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.

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 räntejusteringstid-

(*) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼M2

punkter. Metoden för en sådan fördelning skall 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). (*) Identifieringen uttrycks som ett ”belopp i en valuta” (exempelvis belopp 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 skall 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.

(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 skall vara förenliga med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål. Förändringar av dessa riktlinjer skall inte ske godtyckligt. De skall 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 mot den säkrade ränterisk som identifieras i punkt VT 114 (d) (exempelvis en portfölj med ränteswappar som alla innehåller exponering mot LIBOR). En sådan derivatportfölj kan innehålla riskpositioner som motverkar varandra. Dock kan den inte innehålla utfärdade optioner eller utfärdade nettooptioner, eftersom standarden (**) 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 (***) 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 VT14 (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 kassa-

(*) 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.

(**) se punkterna 77 och VT94

(***) se punkt 75

▼M2

flödena 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.

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 balansräkningen,

(c) betalningstidpunkterna för säkringsinstrumentet och den säkrade posten är olika,

och

(d) andra orsaker […].

Sådan ineffektivitet (*) skall identifieras och redovisas i resultaträkningen.

VT125. I allmänhet kommer säkringens effektivitet att förbättras

(a) om företaget hänför poster med olika beskaffenheter 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 med jämna mellanrum effektiviteten. […].

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 angivet 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 balansräkningen på grund av förtida lånebetalningar som inträffade tidigare än väntat, nedskrivningar på

(*) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼M2

grund av värdeminskning eller försäljning. När detta händer skall 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 balansräkningen tas bort från balansräkningen och innefattas i den vinst eller förlust som blir följden av att posten tas bort från balansräkningen. För detta ändamål är det nödvändigt att veta till vilken räntejusteringsperiod (-perioder) i vilken den post som tagits bort från balansräkningen var hänförd, eftersom detta bestämmer den räntejusteringsperiod (-perioder) från vilka den ska tas bort och därmed det belopp som skall tas bort från den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till. När en post tas bort från balansräkningen 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 balansräkningen 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 skrev ned.

VT129. Dessutom redovisas belopp hänförliga till en viss period, som inte har tagits bort från balansräkningen när perioden löper ut, i resultaträkningen 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 balansräkningen, skall 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.

▼M2

BILAGA B

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

Ändringar i IFRS 1

B1. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras enligt nedan.

Standard

Punkterna 25A, 27A, 36A och 47A läggs till och punkterna 13, 27 och 30 ändras till följande ordalydelse:

13 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag

(a) …

(e) sammansatta finansiella instrument (punkt 23),

(f) tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkterna 24 och 25),

och

(g) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkt 25A).

Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument

▼M9

25A IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, 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 resultaträkningen. 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 som redovisar sina första finansiella rapporter enligt IFRS för ett räkenskapsår som börjar den 1 september 2006 eller senare* – ett sådant företag tillåts att identifiera, per datumet för övergång till IFRS, en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultaträkningen förutsatt att tillgången eller skulden uppfyller kraven i punkt 9 b) i), 9 b) ii) eller 11A i IAS 39 per detta datum.

(c) *ett företag som redovisar sina första finansiella rapporter enligt IFRS för ett räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare, och före den 1 september 2006* – ett sådant företag tillåts att identifiera, per datumet för övergång till IFRS, en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultaträkningen förutsatt att tillgången eller skulden uppfyller kraven i punkt 9 b) i), 9 b) ii) eller 11A i IAS 39 per detta datum. I det fall datumet för övergång till IFRS är 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 övergången till IFRS och den 1 september 2005.

(d) *ett företag som redovisar sina första finansiella rapporter enligt IFRS för ett räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006 och tillämpar punkterna 11A, 48A, VT4B-VT4K, VT33A och VT33B och ändringarna från 2005 av punkterna 9, 12 och 13 i IAS 39* – ett sådant företag tillåts att vid inledningen av företagets första rapportperiod enligt IFRS identifiera som värderad till verkligt värde via resultaträkningen en finansiell tillgång eller finansiell skuld som uppfyller kraven för en sådan identifiering i enlighet med dessa nya och ändrade punkter per det datumet. När företagets första rapportperiod enligt IFRS 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 periodens början och den 1 september 2005.

▼M9

Om ett företag räknar om jämförande information för IAS 39 skall det räkna om den informationen för de finansiella tillgångar, finansiella skulder eller grupp av finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem, som identifierats vid inledningen av företagets första rapportperiod enligt IFRS. Sådan omräkning av jämförande information skall endast göras om de identifierade posterna eller grupperna skulle ha uppfyllt kriterierna för sådan identifiering i punkt 9 b) i), 9 b) ii) eller 11A i IAS 39 per datumet för övergång till IFRS eller, om de förvärvats efter datumet för övergång till IFRS, skulle ha uppfyllt kriterierna i punkt 9 b) i), 9 b) ii) eller 11A per det första redovisningstillfället.

(e) *för ett företag som redovisar sina första finansiella rapporter enligt IFRS för ett räkenskapsår som börjar före den 1 september 2006* – oaktat punkt 91 i IAS 39, varje finansiell tillgång och finansiell skuld ett sådant företag har identifierat som värderad till verkligt värde via resultaträkningen i enlighet med punkt c) eller d) ovan, som tidigare identifierats som den säkrade posten i säkringsförhållanden avseende säkringar av verkligt värde, skall upphöra att identifieras till dessa relationer per samma datum som de identifieras som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.

▼M2

27 Förutom enligt vad som är tillåtet i punkt 27A skall en förstagångstillämpare tillämpa bestämmelserna om borttagande från balansräkningen i IAS 39 framåtriktat för transaktioner som sker 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 balansräkningen enligt sina tidigare redovisningsprinciper till följd av en transaktion som skedde före den 1 januari 2004, skall förstagångstillämparen inte redovisa dessa tillgångar och skulder enligt IFRS (såvida de inte uppfyller kraven för redovisning till följd av en senare transaktion eller händelse).

27A Oaktat punkt 27 får ett företag tillämpa kraven för borttagande från balansräkningen 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 balansräkningen till följd av tidigare transaktioner erhölls vid den tidpunkt när dessa transaktioner första gången redovisades.

30 Om, före datumet för övergång till IFRS, ett företag hade identifierat en transaktion som en säkring, men säkringen inte uppfyller kraven på säkringsredovisning i IAS 39, skall företaget tillämpa punkterna 91 och 101 i IAS 39 för att upphöra med säkringsredovisning. Transaktioner som ingicks före datumet för övergång till IFRS skall inte identifieras som säkringar retroaktivt.

Undantag från kravet att räkna om jämförande information för IAS 39

36A I sina första finansiella rapporter enligt IFRS skall ett företag som antar IFRS före 1 januari 2006 presentera jämförande information för åtminstone ett år, men denna jämförande information behöver inte uppfylla kraven i IAS 32 och IAS 39. Ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller kraven i IAS 32 och IAS 39 under sitt första år efter övergången skall

(a) tillämpa sina tidigare redovisningsprinciper på finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IAS 32 och IAS 39 i den jämförande informationen,

(b) upplysa om detta tillsammans med den grund som använts för att upprätta informationen,

och

(c) lämna upplysningar om karaktären på de huvudsakliga justeringar som skulle behövas för att informationen skulle uppfylla kraven i IAS 32 och IAS 39. Företaget behöver inte kvantifiera dessa justeringar. Företaget skall dock behandla varje justering mellan balansräkningen på jämförelseperiodens balansdag (det vill säga den balansräkningen som innehåller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper) och balansräkningen vid början av den första rapportperioden enligt IFRS (det vill säga den första perioden som innehåller information som uppfyller kraven i IAS 32 och IAS 39) som ett byte av redovisningsprincip och lämna de upplysningar som krävs i punkt 28 (a)-(f) i IAS 8. Punkt 28 (f) är bara tillämplig på belopp som lämnas i balansräkningen på jämförelseperiodens balansdag.

▼M2

När det gäller ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller bestämmelserna i IAS 32 och IAS 39, skall hänvisningar till ”tidpunkten för övergång till IFRS”, endast när det gäller IAS 32 och IAS 39, betyda början av den första rapportperioden enligt IFRS.

Identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder

▼M9

43A 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 resultaträkningen eller till kategorin finansiell tillgång som kan säljas i enlighet med punkt 25A. Företaget skall 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.

▼M2

Bilaga A

Följande definition läggs till:

första rapportperiod enligt IFRS	Den rapportperiod som slutar på **balansdagen** för ett företags **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

Ändringar i IAS 12

B2. IAS 12, *Inkomstskatter,* ändras enligt nedan.

Den första meningen i punkt 20 är ändrad så att den får följande ordalydelse:

20. IFRS tillåter 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*).

Ändringar i IAS 18

B3. IAS 18, *Intäkter,* ändras enligt nedan.

Punkt 30 ändras till följande ordalydelse:

30. ***Intäktsredovisning skall ske på följande grunder:***

(a) ränta skall redovisas genom användande av effektivräntemetoden enligt vad som anges i IAS 39, punkt 9 och VT5-VT8,

(b) royalties skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd,

och

(c) utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.

Punkt 31 stryks.

Ändringar i IAS 19

B4. [Ändringen är inte tillämplig på de formella standarderna]

▼M2

Ändringar i IAS 30

B5. IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*, ändras enligt nedan:

Punkt 8 ändras till följande ordalydelse:

8. Banker använder olika metoder för redovisning och värdering av poster i de finansiella rapporterna. Även om det är önskvärt att dessa metoder skall stämma överens, är detta inget som omfattas av denna standard. I enlighet med bestämmelserna i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, och för att ge användare möjlighet att förstå vad en bank utgår från för grunder vid upprättandet av de finansiella rapporterna, kan upplysning behöva lämnas om redovisningsprinciper rörande följande punkter

….

(d) grunden för fastställande av nedskrivningar av lån och förskott och för bortskrivningen av ej indrivningsbara lån och förskott (se punkterna 43-49),

och

….

Punkt 10 ändras till följande ordalydelse:

10. ***Utöver bestämmelserna i andra standarder skall upplysningar i resultaträkningen eller i noter till de finansiella rapporterna omfatta, men inte begränsas till, följande intäkts- och kostnadsposter:***

Ränteintäkter och liknande intäkter.

Räntekostnader och liknande kostnader.

Utdelningsintäkter.

Intäkter avseende arvoden och provision.

Kostnader avseende arvoden och provision.

Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid värdepappershandel.

Vinster efter avdrag för förluster på värdepapper som innehas som kapitalplaceringar.

Vinster efter avdrag för förluster som uppkommit vid valutahandel.

Övriga rörelseintäkter.

Kreditförluster på lån och förskott.

Allmänna administrationskostnader,

och

Övriga rörelsekostnader.

Punkt 13 ändras till följande ordalydelse:

13. ***Intäkts- och kostnadsposter skall inte kvittas, förutom vad gäller poster som sammanhänger med säkringar och tillgångar och skulder som har kvittats i enlighet med IAS 32.***

Punkt 14 ändras till följande ordalydelse:

14. Kvittning i andra fall än de som sammanhänger med säkringar samt tillgångar och skulder som kvittats enligt beskrivning i IAS 32 förhindrar användare från att bedöma resultatet för bankens olika verksamheter och den avkastning som erhålls på enskilda tillgångsslag.

Punkt 23 stryks.

Punkterna 24 och 25 ändras till följande ordalydelse:

24. ***En bank skall lämna upplysning om det verkliga värdet för varje slag av finansiella tillgångar och skulder enligt kraven i IAS 32, Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering.***

25. Enligt IAS 39 delas de finansiella tillgångarna in i fyrakategorier: lånefodringar och kundfordringar, investeringar som hålles till förfall, finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultaträkningen och finansiella tillgångar som kan säljas. Minimikrav är att en bank lämnar upplysning om de verkliga värdena på dess finansiella tillgångar enligt dessa fyra klassificeringar.

▼**M2**

I punkt 26 stryks underpunkterna (b) (iv) och (v).

I punkt 28 stryks den sista meningen.

Punkterna 43 och 44 ändras till följande ordalydelse:

43. ***En bank skall lämna upplysning om***

(a) den redovisningsprincip som beskriver grunden för hur ej indrivningsbara lån och förskott redovisas som kostnad och skrivs bort,

(b) periodens förändringar i avsättningskonton för kreditförluster på lån och förskott. Separat upplysning skall lämnas om det belopp som redovisats som kostnad under perioden avseende nedskrivningar av ej indrivningsbara lån och förskott, periodens kostnad för bortskrivning av lån och förskott samt periodens krediterade belopp avseende återvunna tidigare nedskrivna lån och förskott.

(c) sammanlagt belopp för avsättningskonton avseende kreditförluster på lån och förskott per balansdagen.

44. ***Belopp som reserveras avseende förluster på lån och förskott utöver nedskrivningar som redovisas i enlighet med IAS 39 av lån och förskott skall redovisas som dispositioner av balanserade vinstmedel. Eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp resulterar i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av periodens nettoresultat.***

Punkt 45 stryks.

Punkt 46 ändras till följande ordalydelse:

46. Lokala omständigheter eller lagstiftning kan kräva eller tillåta att en bank reserverar belopp för nedskrivningar av lån och förskott utöver de nedskrivningar som har redovisats enligt IAS 39. Eventuella sådana belopp som reserveras är dispositioner av balanserade vinstmedel och inte kostnader vid fastställande av nettoresultatet. På motsvarande sätt resulterar eventuella krediteringar som uppkommit vid minskning av sådana belopp i en ökning av balanserade vinstmedel och inkluderas inte vid fastställandet av nettoresultatet.

Punkt 47 ändras till följande ordalydelse:

47. Användarna av en banks finansiella rapporter behöver få kännedom om effekten av kreditförluster på lån och förskott på en banks finansiella ställning och resultat. Detta hjälper dem att bedöma hur effektivt banken har använt sina resurser. Därför lämnar en bank upplysning om det sammanlagda beloppet avseende avsättningskonto för kreditförluster på lån och förskott per balansdagen samt förändringar på avsättningskontot under perioden. Separat upplysning lämnas om förändringar på avsättningskontot, inklusive tidigare avskrivna belopp som har återvunnits under rapportperioden.

Punkt 48 stryks.

Punkt 49 ändras till följande ordalydelse:

49. När lån och förskott inte kan återvinnas skrivs de ned och redovisas mot ett avsättningskonto förförluster. I vissa fall skrivs de inte ned förrän samtliga erforderliga rättsliga processer är avslutade och förlustbeloppet slutligen är fastställt. I andra fall skrivs de ned tidigare, exempelvis när låntagaren inte har betalat ränta eller inte har betalat tillbaka kapitalbelopp som förfallit under en viss period. Eftersom ej indrivningsbara lån och förskott skrivs ned vid olika tidpunkter kan bruttobeloppet avseende lån och förskott samt avsättningskontot för förluster variera avsevärt under likartade förhållanden. Som följd lämnar en bank upplysning om de principer den använder vid nedskrivning av ej indrivningsbara lån och förskott.

I punkt 58 ändras (c) till följande ordalydelse:

(c) periodens redovisade kostnader avseende kreditförluster på lån och förskott samt beloppet på eventuellt avsättningskonto per balansdagen,

och

…

▼M2

Ändringar i IAS 32

B6. IAS 32, *Finansiella instrument*:Upplysningar och klassificering, ändras enligt nedan.

Punkt 96 ändras till följande ordalydelse (ny text är understruken).

96. ***Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag skall inte tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 39 (enligt omarbetning 2003), inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.***

Ändringar i IAS 36

B7. IAS 36, *Nedskrivningar,* ändras enligt nedan:

Standard

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

1. ***Denna standard skall tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar utom sådana***

…

***(e) finansiella tillgångar som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 39,* Finansiella instrument: Redovisning och värdering,**

…

Ändringar i IAS 37

B8. IAS 37, Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, ändras enligt nedan.

Punkterna 1 och 2 ändras till följande ordalydelse:

1. ***Denna standard skall 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,

(b) uppstår i försäkringsföretag genom försäkringsavtal,

och

(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*. För finansiella garantier som undantas från tillämpningsområdet för IAS 39, tillämpas denna standard enligt vad som anges i punkt 2 (f) i IAS 39.

Ändringar i *SIC* 27

B9. [Ändringen är inte tillämplig på den formella standarden]

▼M9

ÄNDRINGAR I INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering

ALTERNATIVET VERKLIGT VÄRDE

I detta dokument anges ändringar i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (IAS 39). Ändringarna är hänförliga till förslag som framfördes i ett utkast med föreslagna ändringar av IAS 39 – *The Fair Value Option (”Alternativet verkligt värde”),* som publicerades i april 2004.

Företag skall tillämpa ändringarna i detta dokument för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare.

▼M9

I punkt 9 har del (b) av definitionen av finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde via resultaträkningen ersatts av följande text.

DEFINITIONER

9. **…**

Definitioner av fyra kategorier av finansiella instrument

En* finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen *är en finansiell tillgång eller finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor.

(a) **…**

(b) ***Vid det första redovisningstillfället identifieras som en post värderad till verkligt värde via resultaträkningen. 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 IAS 32 kräver punkterna 66, 94 och VT40 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 resultaträkningen, 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 resultaträkningen 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), skall inte identifieras som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.

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.

Punkt 11A läggs till och skall ha följande ordalydelse.

INBÄDDADE DERIVAT

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 resultaträkningen 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 innehavaren att i förväg betala lånet motsvarande ungefär dess upplupna anskaffningsvärde.***

▼M9

Punkterna 12 och 13 ändras till följande ordalydelse.

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 balansdag, skall det identifiera hela det sammansatta instrumentet som en finansiell tillgång eller en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultaträkningen.***

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 resultaträkningen.

Punkt 48A läggs till och skall ha följande ordalydelse.

FAKTORER SOM BEAKTAS VID BERÄKNING AV VERKLIGT VÄRDE

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 bruklig 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 aggregering) eller baserat på tillgängliga observerbara marknadsuppgifter.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Punkt 105 ändras och punkterna 105A–105D läggs till och skall ha följande ordalydelse.

…

105. ***När denna standard först tillämpas tillåts ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell tillgång som tillhörande kategorin finansiella tillgångar som kan säljas. För varje sådan finansiell tillgång skall företaget redovisa alla ackumulerade förändringar i verkligt värde i en separat del under eget kapital fram till det sker ett borttagande från balansräkningen eller en nedskrivning, då företaget skall överföra denna ackumulerade vinst eller förlust till resultaträkningen. Företaget skall också***

(a) ***justera den finansiella tillgången i de jämförande finansiella rapporterna och där använda den nya identifieringen, och***

▼M9

(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.*

105A. *Ett företag skall 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 resultaträkningen 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 skall varje finansiell tillgång och finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultaträkningen 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 resultaträkningen.*

(b) *skall 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) *skall upphöra att identifiera varje finansiell tillgång eller finansiell skuld som tidigare identifierats som värderad till verkligt värde via resultaträkningen om den inte uppfyller villkoren för sådan identifiering i enlighet med dessa nya och ändrade punkter. När en finansiell tillgång eller finansiell skuld kommer att värderas till upplupet anskaffningsvärde efter att identifieringen upphört anses tidpunkten för upphörandet vara det första redovisningstillfället.*

(d) *skall 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) *skall upphöra att identifiera varje finansiell tillgång eller finansiell skuld som tidigare identifierats som värderad till verkligt värde via resultaträkningen 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) *skall inte identifiera tidigare redovisade finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultaträkningen.*

(c) *skall 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.*

▼**M9**

105D. ***Ett företag skall 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 resultaträkningen, dessa poster eller grupper skulle ha uppfyllt kriterierna i punkt 9b)i), 9b)ii) eller 11A i början av jämförelseperioden eller, om de förvärvades efter jämförelseperiodens början, skulle ha uppfyllt kriterierna i punkt 9b)i), 9b)ii) eller 11A per det första redovisningstillfället.***

▼M9

I bilaga A, läggs punkt VT4B–VT4K till och skall ha följande ordalydelse.

Bilaga A

Vägledning vid tillämpning

DEFINITIONER **(punkt 8 och 9)**

Identifiering som värderad till verkligt värde via resultaträkningen,

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 resultaträkningen 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen, 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 9b)i): Identifiering eliminerar eller leder till en betydande minskning av inkonsekvenser i värdering eller redovisning, som annars skulle föreligga

VT4D. Enligt IAS 39 styrs 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 resultaträkningen, en finansiell tillgång skulle klassificeras som att den kan säljas (med de flesta förändringar av verkligt värde redovisade direkt i eget kapital) 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 resultaträkningen.

VT4E. Följande exempel visar när detta villkor skulle kunna uppfyllas. I samtliga fall kan ett företag använda detta villkor för att identifiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultaträkningen endast om det uppfyller principen i punkt 9b)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 resultaträkningen att förändringar i verkligt värde för de finansiella tillgångarna redovisas i resultaträkningen 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, *Försäkringsavtal*, punkt 24, och finansiella tillgångar som det betraktar som hänförliga till dem, som annars skulle klassifi-

▼M9

ceras 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 resultaträkningen (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 resultaträkningen 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.

(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, elimínerar redovisning av både lånen och obligationerna som värderade till verkligt värde via resultaträkningen 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen 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 resultaträkningen 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 på 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 resultaträkningen. Eftersom identifiering i kategorin värderad till verkligt värde via resultaträkningen 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

([1]) I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE)

▼M9

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 9b)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 förvalta 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 resultaträkningen leder till mer relevant information. Fokus ligger i det här fallet på hur företaget förvaltar och utvärderar resultat, snarare än på karaktären på dess finansiella instrument.

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 resultaträkningen endast om det uppfyller principen i punkt 9b)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, *Innehav i intresseföretag*, och IAS 31, *Andelar i joint venture*s, tillåter att sådana investeringar undantas från deras tillämpningsområde förutsatt att de värderas till verkligt värde via resultaträkningen. Ett företag kan tillämpa samma redovisningsprincip på andra investeringar som förvaltas på totalavkastningsbasis men över vilka företagets inflytande är otillräckligt för att de skall 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 9b)ii) uppfyllas för tillgångarna oavsett om försäkringsgivaren också förvaltar och utvärderar skulderna baserat på verkligt värde. Villkoret i punkt 9b)ii) kan vara uppfyllt när försäkringsgivarens mål är att maximera tillgångarnas totalavkastning på längre sikt även om belopp som utbetalas till innehavare 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) skall ett företag som identifierar finansiella instrument som värderade till verkligt värde via resultaträkningen baserat på detta villkor också identifiera alla kvalificerade finansiella instrument som förvaltas och utvärderas tillsammans.

VT4K. Dokumentationen av företagets strategi behöver inte vara omfattande men bör vara tillräcklig för att visa iakttagande av punkt 9b)ii). Sådan dokumentation krävs inte för varje enskild post, utan kan göras på portföljbasis. Om det exempelvis av en avdelnings resultatstyrningssystem – godkänd av företagets nyckelpersoner i ledande ställning – tydligt framgår att dess resultat utvärderas baserat på totalavkastning, krävs ingen ytterligare dokumentation för att visa att punkt 9b)ii) iakttas.

▼M9

Efter punkt VT33 läggs en ny rubrik och punkt VT33A och VT33B till och skall ha följande ordalydelse.

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 skall identifiera varje sådant inbäddat derivat, bedöma huruvida det skall skiljas från värdkontraktet och, för dem som skall 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 resultaträkningen. Av den anledningen är det enligt denna standard tillåtet att identifiera hela instrumentet som värderat till verkligt värde via resultaträkningen.

VT33B. Sådan identifiering kan användas oavsett om punkt 11 kräver att inbäddade derivat skall avskiljas från värdkontraktet eller förbjuder sådan avskiljning. Emellertid skulle punkt 11A inte motivera identifiering av det sammansatta instrumentet som värderat till verkligt värde via resultaträkningen i de fall som beskrivs i punkt 11A a) och b) eftersom detta inte skulle minska komplexiteten eller öka tillförlitligheten.

▼M5

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 40

Förvaltningsfastigheter

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2–4
Definitioner	5–15
Redovisning i balansräkningen	16–19
Värdering vid anskaffningstidpunkten	20–29
Värdering efter anskaffningstidpunkten	30–56
Redovisningsprincip	30–32
Verkligt värde	33–55
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	53–55
Anskaffningsvärde	56
Ändring i användningsområdet för en fastighet	57–65
Utrangeringar och avyttringar	66–73
Upplysningar	74–79
Verkligt värde och anskaffningsvärde	74–79
Verkligt värde	76–78
Anskaffningsvärde	79
Övergångsbestämmelser	80–84
Verkligt värde	80–82
Anskaffningsvärde	83–84
Ikraftträdande	85
Upphävande av IAS 40 (2000)	86

Denna omarbetade standard ersätter IAS 40 (2000), *Förvaltningsfastigheter*, och skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

▼M5

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur förvaltningsfastigheter skall behandlas i redovisningen samt vilka upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. ***Denna standard skall 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 skall lämnas om finansiella och operationella leasingavtal.

4. Denna standard skall inte tillämpas på

   (a) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (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 balansräkningen.

   Anskaffningsvärde är det belopp som betalts för en tillgång vid anskaffningen eller det verkliga värdet av vad som erlagts på annat sätt vid anskaffningen.

   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.

   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***

▼M5

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, skall 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*, skall 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 skall 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.

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.

   (d) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter. IAS 16 är tillämplig på sådana fastigheter till dess arbetena är slutförda. Därefter övergår fastigheterna till att bli förvaltningsfastigheter varvid denna standard blir tillämplig. Denna standard tillämpas emellertid på förvaltningsfastigheter som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastigheter (se punkt 58).

   (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

▼M5

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 större delen 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 riktlinjerna i punkterna 7-13. Enligt punkt 75 (c) skall ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.

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 I BALANSRÄKNINGEN

16. ***En förvaltningsfastighet skall 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, skall utgifter för löpande underhåll av en förvaltningsfastighet inte läggas till förvaltningsfastighetens redovisade värde. Tillkommande utgifter av detta slag skall 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 skall 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 balansräkningen som återfinns i denna standard.

VÄRDERING VID ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

20. ***En förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader skall 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.

22. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet som ägaren själv låtit uppföra utgörs av kostnaderna vid den tidpunkt då alla arbeten slutförts. Fram till den tidpunkten tillämpar företaget IAS 16. Från och med den tidpunkten blir fastigheten förvaltningsfastighet varvid denna standard blir tillämplig (se punkterna 57 (e) och 65).

▼M5

23. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte

(a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att fastigheten skall kunna utnyttjas på det sätt som företagsledningen avsett),

(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 nuvärdet av betalningen. 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 skall vara detsamma som för ett finansiellt leasingavtal enligt punkt 20 i IAS 17, det vill säga att tillgången skall redovisas till det lägsta av fastighetens verkliga värde och nuvärdet av minimileaseavgifterna. Ett motsvarande belopp skall redovisas som skuld i enlighet med samma punkt.***

26. Eventuell premium 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 skall 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 kommersiellt värde eller (b) varken det verkliga värdet på den tillgång som erhålls eller den som lämans 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 balansräkningen. 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 kommersiellt värde genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiellt värde 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 kommersiellt värde, skall 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.

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

▼M5

fastställa det verkliga värdet för både den tillgång som erhålls och 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 ANSKAFFNINGSTIDPUNKTEN

Redovisningsprincip

30. ***Förutom det undantag som nämns i punkt 34, skall ett företag som redovisningsprincip välja antingen att använda verkligt värde i enlighet med punkterna 33-55 eller att använda anskaffningsvärde i punkt 56 och skall tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.***

31. Enligt IAS 8, *Redovisningsprinciper, förändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* skall ett frivilligt byte av redovisningsprincip endast göras om bytet leder till en mer rättvisande bild av händelser eller transaktioner i företagets finansiella rapporter. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer rättvisande bild.

32. Denna standard kräver att alla företag skall fastställa det verkliga värdet på förvaltningsfastigheterna antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmuntras, 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.

Verkligt värde

33. ***Efter det första redovisningstillfället skall 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 skall värdering till verkligt värde ske.***

35. ***En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring i en förvaltningsfastighets verkliga värde skall redovisas i resultaträkningen 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 skall återspegla marknadsvillkoren per balansdagen.***

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).

▼M5

41. I punkt 25 anges grunden för den första redovisningen av anskaffningsvärdet för en andel i en leasad fastighet. Enligt punkt 33 skall andelen i den leasade fastigheten i tillämpliga fall värderas om till verkligt värde. När det gäller ett leasingavtal som förhandlats fram på marknadsmässiga villkor, skall 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 anskaffningsvärdet enligt punkt 25 till verkligt värde enligt punkt 33 skall 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 initiala 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 på balansdagen. 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) 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 diskonteringsränta 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.

48. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller efter det att en förvaltningsfastighet uppförts eller exploateras eller om användningsområdet ändrats), intervallet för rimliga värden är så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika

▼M5

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).

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.

50. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs, dubbelräknar inte ett företag sådana tillgångar och skulder som särredovisas i balansräkningen. Exempel:

    (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) 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.

    (d) det verkliga värdet för 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 för förvaltningsfastigheten skall kunna fastställas, i redovisningssyfte.

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 skall redovisa en skuld och i så fall, hur den skall värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

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 efter det att en fastighet blir en förvaltningsfastighet efter färdigställande, exploatering eller 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 tillförlitliga metoder för att fastställa ett verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdesberäkningar) inte är tillgängliga. I sådana fall skall ett företag värdera denna förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16. En förvaltningsfastighets restvärde skall antas vara noll. Företaget skall tillämpa IAS 16 fram till att det utrangerar eller avyttrar förvaltningsfastigheten.***

▼M5

54. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i föregående punkt, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån metoden som bygger på anskaffningsvärde i IAS 16, skall företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter till verkligt värde. Trots att ett företag kan använda anskaffningsvärde för en förvaltningsfastighet skall företaget i dessa fall fortsätta att redovisa var och en av de kvarvarande förvaltningsfastigheterna till verkligt värde.

55. ***Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, skall 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 marknadsprisers tillgänglighet minskar.***

Anskaffningsvärde

56. ***Efter första redovisningstillfället skall ett företag som väljer att redovisa ett värde baserat på anskaffningsvärde, värdera alla förvaltningsfastigheter enligt de krav i IAS 16 som rör denna värderingsmetod, det vill säga till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.***

ÄNDRING I ANVÄNDNINGSOMRÅDET FÖR EN FASTIGHET

57. ***Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet skall endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att***

(a) en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet,

(b) arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till lagertillgång,

(c) en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,

(d) ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisats som lagertillgång. I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet,

eller

(e) arbetet har slutförts på en rörelsefastighet som varit föremål för byggnation eller exploatering (omfattas av IAS 16). I detta fall skall fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.

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 balansräkningen). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis skall 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, skall 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 skall redovisas till verkligt värde, skall företaget tillämpa IAS 16 fram till tidpunkten för ändringen. Företaget skall 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.***

▼M5

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

(a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i resultaträkningen. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för fastigheten, redovisas emellertid minskningen mot denna post.

(b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:

(i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i resultaträkningen. Det belopp som redovisas i resultaträkningen 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.

(ii) Eventuell kvarstående del av ökningen krediteras direkt mot eget kapital i omvärderingsreserven. Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten kan det överskott som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultaträkningen.

63. ***Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultaträkningen.***

64. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som skall 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 skall redovisas till verkligt värde, skall eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultaträkningen.***

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

66. ***En förvaltningsfastighet skall inte längre redovisas som tillgång i balansräkningen 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 skall ett företag tillämpa de kriterier som anges i IAS 18 vad gäller tidpunkt för redovisning av intäkter från försäljning av varor. Företaget skall 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 byte av en del av förvaltningsfastigheten skall företaget samtidigt ta bort den utbytta delens redovisade värde från balansräkningen. 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 skall bytas ut inte längre har något värde. I andra fall kan det vara svårt att fastställa hur mycket det verkliga värdet skall 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 skall utgöras av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och tillgångens redovisade värde och skall redovisas i resultaträkningen (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.***

▼M5

70. Den betalning som skall erhållas i samband med avyttring av en förvaltningsfastighet redovisas till verkligt värde. Det innebär att om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs skall ersättningen redovisas till sitt nuvärde. Skillnaden mellan det nominella beloppet för ersättningen och nuvärdet 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 skall redovisas i resultaträkningen 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 skall 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 resultaträkningen 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 skall 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 skall lämna upplysning om***

    (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 antaganden av betydelse 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 skall anges) på grund av fastighetens speciella karaktär eller avsaknad av jämförbara uppgifter från marknaden.

    (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, skall detta anges.

▼M5

(f) de belopp som redovisas i resultaträkningen 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.

(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 skall 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 skall 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 företagsförvärv och samgåenden,

(c) utrangeringar och 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 rapporteringvaluta,

(f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet,

och

(g) övriga förändringar.

77. *När en betydande justering vidtas av en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet för att hänsyn skall 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, skall 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 mycket sällsynta fall som punkt 53 hänvisar till, när ett företag värderar en förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde enligt IAS 16, skall 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 skall företaget*

(a) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

(b) ge en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt,

(c) om möjligt, ange 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 skall upplysning lämnas om

(i) det faktum att företaget har utrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,

(ii) förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen,

▼M5

och

(iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

79. *Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75, skall 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 skall 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) utrangeringar och avyttringar,

(iv) avskrivningar,

(v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,

(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 ändringar,

och

(e) förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de mycket sällsynta fall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan fastställa verkligt värde på en förvaltningsfastighet skall 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 skall 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,

▼M5

och

(ii) räkna om den jämförande informationen för dessa perioder,

och

(b) om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), skall företaget inte räkna om den jämförande informationen och skall lämna upplysning om detta.

81. Enligt denna standard krävs en annan behandling än den som krävs i IAS 8. Enligt IAS 8 skall 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.

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 initiala värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar skall endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.***

IKRAFTTRÄDANDE

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

UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

86. Denna standard ersätter IAS 40, *Förvaltningsfastigheter,* (utfärdad 2000).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD IAS 41

Jord- och skogsbruk

Denna standard fastställdes av IASC:s styrelse i december 2000 och gäller för finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare.

INLEDNING

1. IAS 41 anger principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet, ett område som inte behandlas i andra IAS:er. Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av levande djur eller växter (biologiska tillgångar) för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

2. IAS 41 anger hur biologiska tillgångar skall redovisas och värderas under växtperioden, vid nedbrytning, vid produktion och avel för jord- och skogsbruksprodukter samt i samband med skörd. Den kräver värdering till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader från det att de biologiska tillgångarna redovisas första gången fram till dess att de skördas, förutom när verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt när tillgångarna redovisas för första gången. IAS 41 behandlar emellertid inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis förädling av vindruvor till vin och ull till garn.

3. Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när, i samband med att en biologisk tillgång redovisas för första gången, marknadspriser eller värden inte finns tillgängliga och för vilken andra uppskattningar av det verkliga värdet är uppenbart otillförlitliga. I sådana fall kräver IAS 41 att ett företag värderar den biologiska tillgången till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell ackumulerad avskrivning och eventuell ackumulerad

▼B

nedskrivning. När det verkliga värdet på en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till det verkliga värdet efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. I samtliga fall skall ett företag värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.

4. Enligt IAS 41 skall en förändring i verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för en biologisk tillgång ingå i periodens nettoresultat. Vid jord- och skogsbruksverksamhet ökar eller minskar de ekonomiska fördelarna för företaget som en följd av förändringar av djurs eller växters fysiska attribut. Enligt transaktionsbaserade redovisningsprinciper som bygger på anskaffningsvärde kan ett företag som bedriver skogsbruk vänta med att redovisa intäkter till dess att skog avverkats och sålts, vilket kan dröja 30 år efter planteringen. Enligt redovisningsprinciper som bygger på redovisning och värdering av biologisk tillväxt baserat på aktuellt verkligt värde, redovisas å andra sidan förändringar i verkligt värde över hela perioden från plantering till avverkning.

5. IAS 41 anger inga nya principer för mark som är hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet. Ett företag använder i stället IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, eller IAS 40, Förvaltningsfastigheter, beroende på vilken standard som är lämplig. Enligt IAS 16 skall mark värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar eller till ett omvärderat belopp. Enligt IAS 40 skall mark som är förvaltningsfastighet värderas till verkligt värde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. Biologiska tillgångar som är fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en plantering), värderas separat från marken till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.

6. Enligt IAS 41 skall ett villkorslöst statligt bidrag hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas. Om det statliga bidraget är behäftat med villkor, inklusive villkor för ett statligt bidrag om att företaget inte skall syssla med viss jord- eller skogsbruksverksamhet, skall ett företag redovisa det statliga bidraget som intäkt först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts. Om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, tillämpas IAS 20, Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd.

7. IAS 41 skall tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

8. IAS 41 innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

9. I bilaga A finns exempel på hur IAS 41 skall tillämpas. I bilaga B, Övervägande i anslutning till standardens utformning, sammanfattas styrelsens skäl till att fastställa kraven i IAS 41.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	
Tillämpningsområde	1-4
Definitioner	5-9
Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet	5-7
Allmänna definitioner	8-9
Redovisning och värdering	10-33
Vinster och förluster	26-29
Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt	30-33
Statliga bidrag	34-38
Klassificering och upplysningar	39-57
Klassificering	39
Upplysningar	40-57

▼B

Allmänt	40-53
Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt	54-56
Statliga bidrag	57
Ikraftträdande och övergångsbestämmelser	58-59

De avsnitt i denna standard som är skrivna med fet, kursiv stil skall läsas tillsammans med den förklarande texten och tillsammans med förordet till International Accounting Standards (IAS). De internationella redovisningsstandarderna är inte avsedda att tillämpas på oväsentliga poster (se punkt 12 i förordet).

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av, utformning av finansiella rapporter för och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. **Denna standard skall 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 samt**

   (c) **statliga bidrag som omfattas av punkterna 34 till 35.**

2. Denna standard skall inte tillämpas på

   (a) mark som används för jord- och skogsbruksbruksverksamhet (se IAS 16, Materiella anläggningstillgångar, och IAS 40, Förvaltningsfastigheter) samt

   (b) immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38, Immateriella tillgångar).

3. Denna standard skall 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 IAS. 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
Träd i planterad skog	Timmerstockar	Virke
Växter	Bomull	Garn, kläder
	Skördat sockerrör	Socker
Mjölkboskap	Mjölk	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka
Buskar	Blad	Te, torkad tobak
Vinstockar	Vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt

▼B

DEFINITIONER

Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

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

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling av biologiska tillgångar för försäljning, till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

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.

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.

(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, värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

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).

(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 balansräkningen.

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

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 skall 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 samt**

    (c) **tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.**

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 viktigaste fysiska attributen.

12. **En biologisk tillgång skall, när den redovisas första gången och per varje balansdag, värderas till verkligt värde efter avdrag för uppskattade 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 skall värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2, Varulager, eller annan tillämplig IAS tillämpas.**

14. Försäljningskostnader omfattar arvoden till mäklare, handlare, avgifter till myndigheter och börser samt stämpelskatter och -avgifter. Försäljningskostnader omfattar inte transportkostnader och andra kostnader som krävs för att föra tillgångar till en marknad.

15. Beräkningen av verkligt värde för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt kan underlättas genom att gruppera biologiska tillgångar eller jordbruksprodukter efter viktiga 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 skall 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.

17. Om det finns en aktiv marknad för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt, 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, skall företaget använda priset på den marknad som det förväntas gå till.

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 väsentlig förändring av ekonomiska omständigheter mellan transaktionstillfället och balansdagen.

    (b) Marknadspriser för liknande tillgångar med justeringar som återspeglar skillnader.

▼B

(c) Jämförelseindex för sektorer såsom värdet för en fruktodling uttryckt per kartong, ton eller hektar, och värdet för boskap uttryckt per kilogram kött.

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.

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 före skatt 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. En biologisk tillgångs aktuella skick omfattar inte värdeökningar från ytterligare biologisk omvandling och företagets framtida åtgärder för att förbättra den framtida biologiska omvandlingen, skörd och försäljning.

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 diskonteringsräntan eller i en kombination av dem. När diskonteringsräntan 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 en balansdag) eller

(b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten för en trettioårig produktionscykel avseende en tallplantering).

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 redovmisas till verkligt värde, efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.**

27. En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången eftersom uppskattade försäljningskostnader skall 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, skall 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.

▼B

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 skall den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, skall ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.**

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 uppskattade försäljningskostnader, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.

32. Företag skall alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för uppskattade 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 villkorslöst statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader, skall redovisas som intäkt först när det statliga bidraget utbetalas.**

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 skall syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, skall 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 skall odla på en viss plats under fem år och kräva att företaget skall 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 uppskattade försäljningskostnader eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 skall endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

KLASSIFICERING OCH UPPLYSNINGAR

Klassificering

39. **Ett företag skall redovisa sina biologiska tillgångar som separata poster i balansräkningen.**

Upplysningar

Allmänt

40. **Ett företag skall 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**

▼B

förändringen av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader för biologiska tillgångar.

41. **Ett företag skall lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.**

42. Upplysningar som skall 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 skall skördas som jord- eller skogsbruksprodukter eller som skall 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 snarare 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 skall 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.**

   (b) **Icke-finansiella mått eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av**

      (i) **varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden samt**

      (ii) **produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.**

47. **Ett företag skall lämna upplysningar om de metoder och väsentliga 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 skall lämna upplysningar om verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader vid skördetidpunkten för jord- och skogsbruksprodukter som skördats under perioden.**

49. **Ett företag skall lämna upplysning om:**

   (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) **Belopp som avser åtaganden för utveckling och förvärv av biologiska tillgångar.**

   (c) **Strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.**

50. **Ett företag skall redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Jämförande information krävs inte. Avstämningen skall innefatta:**

   (a) **Vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för uppskattade försäljningskostnader.**

   (b) **Ökningar till följd av köp.**

▼B

(c) **Minskningar till följd av försäljning.**

(d) **Minskningar till följd av skörd.**

(e) **Ökningar till följd av företagsförvärv och samgåenden.**

(f) **Valutakursdifferenser till följd av omräkning av finansiella rapporter för en självständig utlandsverksamhet.**

(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 nettoresultatet 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 något inträffar som på grund av omfattning, karaktär eller frekvens är viktigt för förståelsen av företagets resultat under perioden, skall upplysning lämnas om karaktär och belopp för därtill hänförliga intäktsposter och kostnadsposter i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper. Exempel 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, skall företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:**

(a) **En beskrivning av de biologiska tillgångarna.**

(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), skall företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar. I den avstämning som krävs enligt punkt 50 skall sådana vinster eller förluster redovisas separat. Dessutom skall avstämningen innefatta följande belopp som är medtagna i årets resultat och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar:**

(a) **Nedskrivningar.**

(b) **Återföringar av nedskrivningar.**

(c) **Avskrivningar.**

▼B

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, skall 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.**

(c) **Omklassificeringens effekt.**

Statliga bidrag

57. **Ett företag skall 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) **Ouppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser/eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag.**

(c) **Väsentliga förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.**

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. **Denna standard skall tillämpas på finansiella rapporter avseende räkenskapsår som börjar den 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, skall företaget upplysa om detta.**

59. Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper.

▼M6

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

Aktierelaterade ersättningar

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

	Punkt
Syfte	1
Tillämpningsområde	2-6
Redovisning	7-9
Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	10-29
Översikt	10-13
Transaktioner i vilka tjänster erhålls	14-15
Transaktioner som värderas på basis av de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde	16-25
Fastställande av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument	16-18
Hur intjäningsvillkor beaktas	19-21
Hur villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner skall beaktas	22
Efter intjänandetidpunkten	23
Om egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt	24-25
Förändringar av villkoren och bestämmelserna enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades, inklusive indragningar och regleringar	26-29
Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	30-33
Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ	34-43

▼M6

Aktierelaterade ersättningar med avtalsvillkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen	35-40
Aktierelaterade ersättningar med villkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen	41-43
Upplysningar	44-52
Övergångsbestämmelser	53-59
Ikraftträdande	60

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur de finansiella rapporterna skall 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 resultaträkning och finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Företag skall tillämpa denna standard vid redovisningen av alla aktierelaterade ersättningar, vilket innefattar

   (a) *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument* genom vilka företaget erhåller varor eller tjänster som ersättning för företagets *egetkapitalinstrument* (exempelvis aktier eller aktieoptioner),

   (b) *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter* genom vilka företaget köper varor eller tjänster genom att ådra sig skulder till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets aktier eller andra av företagets egetkapitalinstrument,

   och

   (c) transaktioner i vilka 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 skall reglera transaktionen med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom emission av egetkapitalinstrument,

   förutom enligt vad som anges i punkterna 5 och 6.

3. Med aktierelaterade ersättningar avses i denna standard de överföringar av företagets egetkapitalinstrument som aktieägarna gör till parter som levererat varor eller tjänster till företaget (inklusive till personalen), såvida det inte är uppenbart att överföringen gjorts i annat syfte än som ersättning för varor eller tjänster som företaget erhållit. Detta gäller även överföringar av egetkapitalinstrument som tillhör företagets moderföretag eller ett annat företag inom samma koncern, till parter som har levererat varor eller tjänster till företaget.

4. I denna standard är en transaktion med en anställd (eller annan part) i dennes egenskap av innehavare av företagets egetkapitalinstrument inte aktierelaterade ersättningar. Exempelvis gäller att när ett företag tilldelar alla innehavare 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 innehavare 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. Ett företag skall emellertid inte tillämpa denna standard på transaktioner i vilka de förvärvade varorna ingår i nettotillgångarna som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv. I dessa fall tillämpas i stället IAS 22, *Företagsförvärv och samgåenden*. 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. Likaså skall indragning, ersättning eller andra förändringar av *avtal om aktierelaterade ersättningar* på grund av rörelse-

▼M6

förvärv eller rekonstruktion av eget kapital på annat sätt, redovisas i enlighet med 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: Upplysningar och klassificering,*(enligt omarbetning 2003), eller punkterna 5-7 i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering,* (enligt omarbetning 2003)

REDOVISNING

7. **Ett företag skall redovisa de varor eller tjänster som erhålls eller köps genom aktierelaterade ersättningar vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget skall redovisa en motsvarande ökning av det egna kapitalet 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.**

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 skall företaget omedelbart värdera de erhållna varorna eller tjänsterna och den motsvarande ökningen av det egna kapitalet till *verkligt värde* 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, skall det beräkna dessas värde och den motsvarande ökningen av det egna kapitalet, 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]), skall 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 skall 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 bonussystem, snarare än som del av grundlönen, exempelvis för att motivera de anställda att stanna kvar i

([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.

▼M6

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, skall 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 skall 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, skall företaget beräkna värdet och den motsvarande ökningen av det egna kapitalet indirekt, på basis av de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde enligt den värdering som görs per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.

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, skall företaget anta att tjänsterna som motparten får ersättning för genom egetkapitalinstrumenten har utförts. I det fallet skall företaget vid tilldelningstidpunkten redovisa de erhållna tjänsterna i sin helhet samt en motsvarande ökning av det egna kapitalet.

15. Om de tilldelade egetkaptalinstrumenten intjänas först när motparten fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, skall företaget anta att tjänsterna som motparten skall utföra som ersättning för dessa egetkapitalinstrument kommer att utföras i framtiden, under *intjänandeperioden*. Företaget skall redovisa dessa tjänster när de utförs av motparten under intjänandeperioden samt motsvarande ökning av det egna kapitalet. Exempelvis

    (a) om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av en treårig tjänstgöringsperiod, skall företaget anta att tjänsterna som den anställde skall 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, skall företaget anta att de tjänster den anställde skall utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras i framtiden, under den förväntade intjänandeperioden. Företaget skall per tilldelningstidpunkten göra en uppskattning av den förväntade intjänandeperiodens längd, baserat på det mest troliga utfallet av resultatvillkoret. Om resultatvillkoret är ett *marknadsvillkor*, skall uppskattningen av intjänandeperiodens längd överensstämma med antagandena som användes vid uppskattningen av de tilldelade optionernas verkliga värde och skall inte ändras i efterskott. Om resultatvillkoret inte är ett marknadsvillkor skall företaget, i erforderliga fall, ändra uppskattningen av intjänandeperiodens längd om senare information skulle visa att periodlängden skiljer sig från tidigare uppskattningar.

Transaktioner som värderas på basis av 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, skall 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 skall 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 skall vara i överensstämmelse med allmänt accepterade metoder för värdering av finansiella

▼M6

instrument och skall 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.

Hur intjäningsvillkor beaktas

19. Tilldelningen av egetkapitalinstrument kan vara villkorad av att angivna *intjäningsvillkor* uppfylls. Så är exempelvis tilldelningen av aktier eller aktieoptioner till en anställd normalt villkorad av att den anställde skall kvarstå i sin anställning i företaget under en angiven tidsperiod. Det kan finnas resultatvillkor som måste uppfyllas, exempelvis att företaget skall uppnå en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, skall 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, skall företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden baserat på bästa möjliga uppskattning av det antal egetkapitalinstrument som förväntas komma att intjänas och det skall, 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 skall 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, skall beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I fråga om tilldelning av egetkapitalinstrument som är behäftad med marknadsvillkor skall 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.

Hur villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner skall beaktas

22. För optioner med *villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner*, gäller att detta villkor inte skall beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för tilldelade optioner per värderingstidpunkten. I stället skall en *option med villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner* redovisas som en ny tilldelad option, om och när en option med villkor som ger innehavaren 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, skall ingen efterföljande justering av det totala egna kapitalet göras efter intjänandetidpunkten. Företaget skall 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 på basis av det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument. I sällsynta fall kan det vara så att företaget vid värderingstidpunkten

▼M6

inte är i stånd att uppskatta det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument på ett tillförlitligt sätt, i enlighet med kraven i punkterna 16 till 22. Endast i dessa sällsynta fall skall 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 skall redovisas i resultaträkningen. När det gäller tilldelning av aktieoptioner görs en slutlig reglering av avtalet om aktierelaterad ersättning 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, skall 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 erhålls under intjänandeperioden skall baseras på det antal aktieoptioner som förväntas bli intjänade. Företaget skall, 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 skall företaget ompröva uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades. Efter intjänandetidpunkten skall 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, skall företaget redovisa regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och skall därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

(b) eventuell betalning vid regleringen skall 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 skall emellertid även tillämpas på aktierelaterade ersättningar med parter som inte är anställda, där ersättningarna värderas på basis av 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 skall redovisa de erhållna tjänsterna värderade till lägst 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 uppfylls. 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 skall 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.

▼M6

28. Om ett företag drar in eller reglerar tilldelade egetkapitalinstrument under intjänandeperioden (på annat sätt än genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts)

(a) skall 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.

(b) skall eventuell betalning till den anställde vid indragningen eller regleringen av tilldelningen redovisas som återköp av en egetkapitalandel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del ersättningen överstiger det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen vid återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet skall redovisas som kostnad.

(c) om nya egetkapitalinstrument tilldelas den anställde och företaget, vid den tidpunkt då dessa nya egetkapitalinstrument tilldelas, betraktar de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som ersättning för dem som dragits in skall 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, skall företaget redovisa dessa nya egetkapitalinstrument som en ny tilldelning av egetkapitalinstrument.

29. Om ett företag återköper egetkapitalinstrument som blivit intjänade skall 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 skall 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 skall företaget omvärdera det verkliga värdet för skulden per varje balansdag samt per likviddagen, där varje förändring av det verkliga värdet redovisas i periodens resultaträkning.**

31. Ett företag kan exempelvis som en del av lönepaketet 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 kan sina anställda en rätt att erhålla en framtida kontantersättning genom att tilldela dem rätt till aktier (inklusive aktier som skall emitteras när aktieoptionerna löses in) som är inlösningsbara, antingen genom tvingande inlösen (exempelvis vid anställningens upphörande) eller på den anställdes begäran.

32. Företaget skall 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, skall företaget anta att de tjänster som de anställda utför som ersättning för syntetiska optioner har erhållits. Företaget skall 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, skall företaget redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna under den tjänstgöringsperioden.

33. Skulden skall 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

▼M6

de syntetiska optionerna och till den del de anställda per balansdagen 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 skall reglera transaktionerna med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera egetkapitalinstrument, skall 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 skall regleras med kontanter ([1]) eller genom emission av egetkapitalinstrument, har företaget tilldelat ett sammansatt 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, skall 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, skall 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 skall 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 skall 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 skall redovisa erhållna eller köpta varor eller tjänster separat för varje del av det sammansatta finansiella instrumentet. När det gäller skulddelen skall 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 skall 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 skall företaget omvärdera skulden till dess verkliga värde. Om företaget reglerar skulden genom att emittera egetkapitalinstrument i stället för att betala med kontanter, skall skulden överföras direkt till eget kapital, som ersättning för de emitterade egetkapitalinstrumenten.

([1]) I punkterna 35-43 omfattar alla hänvisningar till kontanter även andra tillgångar i företaget.

▼M6

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, skall företaget fastställa om det har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter och redovisa den aktiebaserade 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 skall 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 skall 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, skall 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 det egna kapitalet 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, skall 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.

UPPLYSNINGAR

44. **Företag skall 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 kraven enligt punkt 44 skall 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

▼M6

(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 skall 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 skall 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, skall företaget, för att uppfylla principen i punkt 46, minst lämna upplysningar om följande

(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, om tillämpligt.

48. Om företaget har beräknat det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits under perioden direkt, skall företaget lämna upplysning om hur detta verkliga värde fastställdes, exempelvis huruvida det verkliga värdet beräknades utifrån ett marknadspris för dessa varor eller tjänster.

▼M6

49. Om företaget har frångått antagandet i punkt 13, skall det lämna upplysning om detta och förklara orsaken till detta.

50. **Företag skall 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.**

51. För att uppfylla principen i punkt 50 skall 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 skall lämnas enligt kraven i denna standard inte uppfyller principerna i punkt 44, 46 och 50, skall företaget lämna ytterligare erforderliga upplysningar för att uppfylla dem.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

53. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, skall 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, skall 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 skall 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, skall företaget ändå tillämpa punkterna 26-29 vid redovisningen av sådana eventuella förändringar.

58. För skulder som uppkommer i samband med aktierelaterade ersättningar som föreligger vid ikraftträdandet av denna standard, skall denna standard tillämpas retroaktivt. När det gäller dessa skulder skall 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.

▼M6

IKRAFTTRÄDANDE

60. Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta.

▼M6

BILAGA A

Definitioner

IFRS 2 och dess bilagor utgör en helhet.

aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	**Aktierelaterade ersättningar** genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig en förpliktelse att överföra kontanter eller andra tillgångar till leverantören av dessa varor eller tjänster mot belopp som baseras på kursen (eller värdet) på företagets aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.
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.
egetkapitalinstrument	Ett avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder ([1]).
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.**
aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	**Aktierelaterade ersättningar genom vilken** företaget erhåller varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument** (såsom aktier eller **aktieoptioner**).
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.
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.
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 skall (eller kommer att bli tvungen att) betala för dessa aktier. Så har exempelvis en **aktieoption** med ett lösenpris om 15 VE ([2]), för en aktie med ett **verkligt värde** om 20 VE, realvärdet 5 VE.

([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).

([2]) I den här bilagan betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M6

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**.
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.
villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner	Villkor som ger innehavaren rätt att erhålla ytterligare **aktieoptioner** närhelst optionsinnehavaren löser in tidigare tilldelade optioner, där företagets aktier och inte kontanter används för att betala lösenpriset.
option med villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner	En ny **aktieoption** som tilldelas när en aktie används för att betala lösenpriset för en tidigare **aktieoption**.
avtal om aktierelaterade ersättningar	Ett avtal mellan företaget och annan part (innefattande en anställd) som ingås avseende **aktierelaterade ersättningar**, vilket därigenom berättigar den andra parten att erhålla kontanter eller andra tillgångar från företaget för belopp baserade på kursen på företagets aktier eller andra **egetkapitalinstrument**, eller att erhålla företagets **egetkapitalinstrument** under förutsättning att eventuella **intjäningsvillkor** uppfylls.
aktierelaterade ersättningar	En transaktion genom vilken företaget erhåller varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**(inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig en skuld till leverantören av dessa varor eller tjänster motsvarande belopp som baseras på kursen på företagets aktier eller andra egetkapitalinstrument.
aktieoption	Ett avtal som ger innehavaren rätt, utan att det innebär en förpliktelse, att teckna aktier i företaget till en fastställd eller fastställbar kurs under en viss tidsperiod.
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 eventuella angivna **intjäningsvillkor** uppfylls.
intjäningsvillkor	De villkor som måste uppfyllas för att motparten skall vara berättigad att erhålla kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** från företaget, enligt ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**. I intjäningsvillkoren ingår tjänstgöringsvillkor, som innebär att motparten måste fullgöra en viss tjänstgöringsperiod, och resultatvillkor, som innebär att vissa uppsatta resultatmål måste uppfyllas (såsom en viss ökning av företagets vinst under en viss tidsperiod).
intjänandeperiod	Den period under vilken alla angivna **intjäningsvillkor** i ett **avtal om aktierelaterad ersättning** skall uppfyllas.

▼M6

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.

Aktier

B2 När det gäller aktier som tilldelas de anställda skall 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, skall 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, skall 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, skall 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, skall det verkliga värdet för de tilldelade optionerna beräknas genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell.

B5 Vid valet av optionsvärderingsmodell skall 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.

B6 Alla optionsvärderingsmodeller beaktar minst följande faktorer

(a) optionens lösenpris,

▼M6

(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 skall också beaktas (med undantag av intjäningsvillkor och villkor som ger innehavaren rätt att erhålla nya optioner som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19-21).

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 skall 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 skall 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) skall 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.

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 aktierkurs. Nedan diskuteras företag som är noterade och företag som inte är noterade på börsen mer utförligt.

B15 Sammanfattningsvis skall 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.

▼M6

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.

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 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 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 sådana påverkan. I dessa situationer, leder uppdelningen av optioner i grupper av

▼M6

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 aktieinnehavare 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.

(e) lämpliga och regelbundna intervall för kursobservationer. Kursobservationerna skall vara konesekventa från period till annan. Ett företag kan exempelvis använda slutkursen för varje vecka eller veckans högsta kurs, men det skall inte använda slutkursen för vissa veckor och den högsta kursen för andra veckor. Kursobservationerna skall vidare uttryckas i samma valuta som lösenpriset.

Företag som nyligen noterats på en börs

B26 Enligt vad som anges i punkt B25, skall 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, skall 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.

▼M6

Företag som inte är noterade på en börs

B27 Företag som inte är noterade på börsen har inte tillgång till historiska data när de skall 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 skall 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.

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, skall de tilldelade optionerna värderas som om ingen utdelning kommer att betalas på de underliggande aktierna, det vill säga indata för förväntad utdelning skall 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) skall värderingen vid tilldelningstidpunkten av rättigheterna till aktier eller optioner beakta förväntad utdelning. Det vill säga, när det verkliga värdet för en optionstilldelning uppskattas skall förväntad utdelning innefattas vid tillämpning av en optionsvärderingsmodell. När det verkliga värdet för en aktietilldelning uppskattas, skall 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, skall 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, skall inte dess uppskattade optionsvärde förutsätta ett fastställt utdelningsbelopp under hela optionens löptid såvida det inte finns belägg för detta antagande.

B36 I allmänhet skall 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 tilll 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 lämpligt substitut,

▼M6

om inga sådan 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 skall 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 optionsinnehavaren. 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 optionsinnehavaren inte kommer att göra så stor vinst vid inlösen som 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 skall 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, skall 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 skall 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.

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, skall 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.

▼M6

(b) på motsvarande sätt, om förändringen ökar antalet tilldelade egetkapitalinstrument, skall 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) skall 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 aktiebaserade ersättningar, eller inte på annat sätt gynnar den anställde, skall 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 skall redovisas i enlighet med punkt 28). Exempel:

(a) om förändringen minskar det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, beräknat omedelbart före och efter förändringen, skall företaget inte beakta denna minskning i verkligt värde och skall 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, skall 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) skall företaget inte beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

▼M6

BILAGA C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för redovisningsperioder som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

C1 IAS 12, *Inkomstskatter,* ändras enligt nedan:

I punkt 57 ändras hänvisningen till punkterna 58-68 till 58-68C.

Punkterna 68A-68C och en underrubrik infogas enligt nedan:

”**Aktuell och uppskjuten skatt som uppkommer vid aktiebaserade 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, skall 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, skall 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 skall redovisas som intäkt eller kostnad och tas upp i resultaträkningen för perioden, förutom till den del skatten uppkommit vid (a) en transaktion eller händelse som redovisas, för samma eller en annan period, direkt mot eget kapital, eller (b) ett företagsförvärv. Om värdet för 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 skall överskottet från tillhörande aktuell eller uppskjuten skatt redovisas direkt mot eget kapital.”

C2 I punkt 6 i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, punkt 7 i IAS 38, *Immateriella tillgångar*, och punkt 5 i IAS 40, *Förvaltningsfastigheter,* enligt omarbetning 2003, ändras definitionen av *anskaffningsvärde* till följande ordalydelse:

”***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.**”

C3 IAS 19, *Ersättningar till anställda,* ändras enligt nedan.

Inledning

Punkt 2 ändras till följande ordalydelse:

”2. Standarden behandlar fem typer av ersättningar till anställda:

…

(c) …,

och

▼M6

(d) ersättningar vid uppsägning.”

Punkt 11 stryks.

Standard

Punkt 1 ändras till följande ordalydelse:

”1. ***Denna standard skall tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla ersättningar till anställda, förutom vad gäller sådana som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 2, Aktiebaserade ersättningar.***”

Punkt 3 ändras till följande ordalydelse:

”3. De ersättningar till anställda på vilka denna standard tillämpas innefattar dem som tillhandahålls …”

Punkt 4 ändras till följande ordalydelse:

”4. Ersättningar till anställda omfattar:

…

(c) …,

och

(d) ersättningar vid uppsägning.

Eftersom varje kategori som identifieras i (a)–(d) ovan har olika egenskaper, …”

I punkt 7:

— definitionerna av aktierelaterade ersättningar och aktierelaterade planer stryks.

— i definitionerna av kortfristiga ersättningar till anställda, ersättningar efter slutad anställning och *övriga långfristiga ersättningar till anställda* stryks hänvisningarna till aktierelaterade ersättningar.

I punkt 22 stryks den sista meningen.

Punkt 144-152 stryks.

C4 I IAS 32, *Finansiella instrument*:*Upplysningar och klassificering*, infogas en ny punkt 4(f) enligt nedan:

”***(f) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 1, 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 skall tillämpas på egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med företags aktieoptionsprogram och alla andra avtal om aktiebaserade ersättningar.”

C5 IAS 33, *Resultat per aktie,* ändras enligt nedan.

Punkt 47A läggs till och skall ha följande ordalydelse:

”47A. För aktieoptioner och andra avtal om aktiebaserade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar,* tillämpas skall den emissionskurs som punkt 46 hänvisar till och det lösenpris som punkt 47 hänvisar till innefatta det verkliga värdet för varor eller tjänster som skall levereras till företaget i framtiden enligt aktieoptionen eller andra avtal om aktiebaserade ersättningar.”

C6 I IAS 38, *Immateriella tillgångar,* stryks punkt 26.

C7 I IAS 39, *Finansiella instrument*:*Redovisning och värdering*, infogas en ny punkt 2(j) enligt nedan:

”***(j) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktiebaserade ersättningar på vilka IFRS 2, Aktiebaserade ersättningar, tillämpas, förutom vad gäller avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 5-7 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas.***”

C8 IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* ändras enligt nedan.

I punkt 12 ändras hänvisningen till punkterna 13-25A till 13-25C.

▼**M6**

Punkterna 13(f) och (g) ändras och en ny punkt (h) infogas, enligt nedan:

”(f) tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkterna 24 och 25),

(g) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkt 25A),

och

(h) transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar (punkterna 25B och 25C).”

Nya punkter 25B och 25C infogas, enligt nedan:

”25B. En förstagångstillämpare uppmuntras men måste inte tillämpa IFRS 2, *Aktiebaserade ersättningar,* på egetkapitalinstrument som tilldelades den 7 november 2002 eller tidigare. En förstagångstillämpare uppmuntras också, 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 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 i enlighet med definitioner i IFRS 2. Förstagångstillämparen skall dock även lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkterna 44 och 45 i IFRS 2 för alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka IFRS 2 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 punkterna 26-29 om ändringen inträffade före det senare av (a) tidpunkten för övergången till IFRS och (b) den 1 januari 2005.

25C. En förstagångstillämpare uppmuntras, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som uppkommer vid transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar som reglerades före datumet för övergång till IFRS. En förstagångstillämpare uppmuntras också, 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.”

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-7

Införande av euro

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 21, Effekterna av ändrade valutakurser.

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 skall tillämpas avseende 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 skall 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 skall omräknas till rapportvalutan enligt balansdagskursen. Eventuella kursdifferenser skall omedelbart redovisas i resultaträkningen, med undantag för att ett företag skall fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutakontrakt som används för att minska kursrisker på framtida transaktioner eller åtaganden (flödessäkringar),

   (b) ackumulerade valutakursdifferenser hänförliga till omräkning av resultat- och balansräkningar i självständiga utlandsverksamheter även fortsättningsvis skall redovisas direkt mot eget kapital och påverka resultatet först när utlandsverksamheten avvecklas samt

   (c) valutakursdifferenser som uppkommer som följd av omräkning av skulder i deltagande valutor skall inte inkluderas i det redovisade värdet för de tillgångar de är hänförliga till.

   Datum för beslut: Oktober 1997.

   Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 juni 1998. Förändringar av redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

▼M1

IFRS 1 — FÖRSTA GÅNGEN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS TILLÄMPAS

Innehållet i International Financial Reporting Standard 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, (IFRS 1) återfinns i punkterna 1–47 och bilagorna A-C. Alla punkter har samma vikt. Punkter i fetstil anger huvudprinciperna. Begrepp som definieras i bilaga A skrivs med kursiv stil första gången de förekommer i standarden. Definitioner av andra begrepp återfinns i ordlistan till International Financial Reporting Standards. IFRS 1 skall läsas mot bakgrund av dess syfte, övervägandet, förordet till *International Financial Reporting Standards*och *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. Dessa ger en grund för hur företag väljer och tillämpar redovisningsprinciper i frånvaro av en uttrycklig vägledning.

▼M1

INLEDNING

Skäl till att publicera IFRS 1

IN1 IFRS 1 ersätter SIC-8 *Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas*. IASB tog fram denna standard för att förebygga problem till följd av

a) att kraven i SIC-8 på fullständig retroaktiv tillämpning i vissa avseenden medförde kostnader som översteg den sannolika nyttan för användare av finansiella rapporter. Trots att det dessutom enligt SIC-8 inte krävs retroaktiv tillämpning i de fall detta inte skulle vara praktiskt genomförbart, klargjordes inte huruvida en förstagångstillämpare skulle tolka praktiskt ogenomförbart som ett stort hinder eller litet hinder. Någon särskild anvisning i fall där det var praktiskt ogenomförbart gavs inte heller.

b) att det enligt SIC-8 kunde krävas att en förstagångstillämpare skulle tillämpa två olika versioner av en standard om en ny version publicerades under de perioder som omfattades av företagets första finansiella rapporter enligt IAS och om det inte var tillåtet med retroaktiv tillämpning enligt den nya versionen.

c) att det i SIC-8 inte angavs tydligt huruvida en förstagångstillämpare skulle göra bedömningar med facit i hand, rörande redovisning vid retroaktiv tillämpning.

d) att det förelåg tvivel om hur SIC-8 och vissa övergångsbestämmelser i enskilda standarder påverkar varandra.

Huvudpunkter i IFRS 1

IN2 IFRS 1 tillämpas när ett företag första gången tillämpar IFRS, genom ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följs.

IN3 I allmänhet krävs enligt IFRS 1 att ett företag tillämpar varje standard som trätt i kraft per balansdagen för företagets första finansiella rapporter enligt IFRS. I synnerhet krävs enligt IFRS 1 att ett företag i den ingångsbalansräkning som det upprättar som utgångspunkt för redovisningen enligt IFRS:

a) inkluderar alla tillgångar och skulder i balansräkningen när IFRS kräver detta,

b) inte inkluderar poster som tillgångar eller skulder i balansräkningen om sådan redovisning inte är tillåten enligt IFRS,

c) omklassificerar poster som det redovisade som ett slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, men som utgör ett annat slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt IFRS, och

d) tillämpar IFRS vid värdering av alla tillgångar och skulder i balansräkningen.

IN4 Enligt IFRS 1 är det tillåtet med vissa undantag från dessa krav. Undantagen gäller angivna områden där kostnaden för att uppfylla kraven troligen skulle överstiga nyttan för användare av finansiella rapporter. Inom vissa andra områden är det inte tillåtet med retroaktiv tillämpning av IFRS, särskilt när retroaktiv tillämpning skulle kräva bedömningar av ledningen om tidigare förhållanden när utfallet av en viss transaktion redan är känt.

IN5 Enligt IFRS 1 krävs upplysningar som förklarar hur övergången från tidigare gällande redovisningsprinciper till IFRS påverkade företagets finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

IN6 Ett företag måste tillämpa IFRS 1 om dess första finansiella rapporter enligt IFRS gäller för en period som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

Ändringar i förhållande till tidigare krav

IN7 I likhet med SIC-8 krävs enligt IFRS 1 retroaktiv tillämpning inom de flesta områden. Till skillnad från SIC-8:

a) innefattar IFRS 1 riktade undantag för att undvika kostnader som troligen skulle överstiga nyttan för användare av finansiella rapporter samt ett fåtal andra undantag av praktiska skäl,

b) förtydligas i IFRS 1 att ett företag tillämpar den senaste versionen av IFRS,

▼M1

c) förtydligas i IFRS 1 hur en förstagångstillämpares uppskattningar enligt IFRS har koppling till de uppskattningar företaget gjorde för samma tidpunkt enligt tidigare gällande redovisningsprinciper,

d) anges i IFRS 1 att övergångsbestämmelserna i andra standarder, inte gäller förstagångstillämpare.

e) krävs enligt IFRS 1 ytterligare upplysningar om övergången till IFRS.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

SYFTE

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 för användare.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Ett företag skall 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 i enlighet med 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 standarder, följdes,

iv) enligt nationella krav som inte är i överensstämmelse med IFRS och använde enstaka standarder 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,

c) upprättade ett rapportpaket enligt IFRS i koncernredovisningssyfte, utan att upprätta fullständiga finansiella rapporter enligt definitionen i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, 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,

▼M1

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) IAS 8 *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, och

b) specifika övergångsbestämmelser i andra standarder.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Ingångsbalansräkning

6. Ett företag skall upprätta en ingångsbalansräkning vid tidpunkten för övergång till IFRS. Den utgör utgångspunkten för dess redovisning enligt IFRS. Ett företag behöver inte presentera sin ingångsbalansräkning i de första finansiella rapporterna enligt IFRS.

Redovisningsprinciper

7. *Ett företag skall tillämpa samma redovisningsprinciper i ingångsbalansräkningen och under alla perioder som redovisas i dess första finansiella rapporter enligt IFRS. Dessa redovisningsprinciper skall vara i överensstämmelse med varje standard som gäller per balansdagen för företagets första finansiella rapporter enligt IFRS, förutom vad som anges i punkterna 13-34.*

8. Ett företag skall inte tillämpa olika versioner av standarder som var giltiga vid tidigare tidpunkter. Ett företag får tillämpa en ny standard som ännu inte är obligatorisk, om tidigare tillämpning är tillåten enligt den.

Exempel: Konsekvent tillämpning av senaste versionen av standarderna

BAKGRUND

Balansdagen för företag A:s första finansiella rapporter enligt IFRS är den 31 december 2005. Företag A beslutar att i dessa finansiella rapporter presentera jämförande information för endast ett år (se punkt 36). Därför är företagets tidpunkt för övergång till IFRS verksamhetens början den 1 januari 2004 (eller motsvarande, verksamhetens slut den 31 december 2003). Företag A upprättade årligen finansiella rapporter enligt sina tidigare redovisningsprinciper per 31 december, till och med den 31 december 2004.

TILLÄMPNING AV KRAV

Företag A måste tillämpa standarder som är giltiga för perioder som slutar den 31 december 2005 när det

a) upprättar sin ingångsbalansräkning per 1 januari 2004, och

b) utformar sin balansräkning per 31 december 2005 (inklusive jämförelsebelopp för 2004), resultaträkning, sammanställning av förändringar i eget kapital och kassaflödesanalys för det år som slutar den 31 december 2005 (inklusive jämförelsebelopp för 2004) och upplysningar (inklusive jämförande information för 2004).

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 standarder gäller för byten av redovisningsprinciper som gjorts av ett företag som redan tillämpar IFRS; de gäller inte vid en förstagångstillämpares övergång till IFRS, förutom enligt vad som är angivet i punkterna 27-30.

▼M1

10. Förutom vad som anges punkterna 13-34, skall ett företag i sin ingångsbalansräkning

    a) inkludera alla tillgångar och skulder som krävs enligt IFRS,

    b) inte inkludera poster som tillgångar eller skulder om sådan redovisning inte är tillåten enligt IFRS,

    c) omklassificera poster som företaget redovisade som ett slag av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, men som utgör ett annat slag 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 ingångsbalansräkning 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 skall 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.

12. I denna standard anges två kategorier av undantag från principen att ett företags ingångsbalansräkning skall uppfylla kraven i alla IFRS:

    a) Enligt punkterna 13-25 medges undantag från vissa av kraven i andra standarder.

    b) Enligt punkterna 26-34 är det inte tillåtet med retroaktiv tillämpning av vissa regler i andra standarder.

Undantag från andra standarder

13. Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag:

    a) Företagsförvärv och samgåenden (punkt 15).

    b) Verkligt värde eller omvärderat värde som antaget anskaffningsvärde (punkterna 16-19).

    c) Ersättningar till anställda (punkt 20).

    d) Ackumulerade omräkningsdifferenser (punkterna 21 och 22).

    e) Sammansatta finansiella instrument (punkt 23).

    f) Tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkterna 24 och 25).

    Ett företag skall inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

14. Några av undantagen nedan hänvisar till verkligt värde. I IAS 22 *Företagsförvärv och samgåenden* förklaras hur det verkliga värdet för identifierbara tillgångar och skulder som förvärvats vid ett företagsförvärv eller samgående skall fastställas. Ett företag skall tillämpa dessa riktlinjer när det fastställer verkliga värden enligt denna standard, såvida inte en annan standard innehåller mer specifik vägledning för hur verkliga värden skall fastställas för tillgången eller skulden ifråga. Dessa verkliga värden skall återspegla förhållanden som rådde vid den tidpunkt när de fastställdes.

Företagsförvärv och samgåenden

15. Ett företag skall tillämpa kraven i bilaga B på företagsförvärv och samgåenden som företaget redovisade före tidpunkten för övergång till IFRS.

Verkligt värde eller omvärderat värde som antaget anskaffningsvärde

16. 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.

17. 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

▼M1

b) anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde enligt IFRS, justerat för att exempelvis återspegla förändringar i ett allmänt eller specifikt prisindex.

18. Valen i punkterna 16 och 17 kan även användas för:

a) förvaltningsfastigheter om ett företag väljer att använda metoden som bygger på anskaffningsvärde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*, och

b) immateriella tillgångar som uppfyller:

i) kriterierna för att redovisas som tillgångar enligt IAS 38, *Immateriella tillgångar* (inklusive tillförlitlig värdering av ursprungligt anskaffningsvärde), och

ii) kriterierna i IAS 38 för omvärdering (inklusive förekomst av en aktiv marknad).

Ett företag skall inte använda dessa val för andra tillgångar eller för skulder.

19. 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.

Ersättningar till anställda

20. 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 balansräkningen vid tidpunkten för övergång till IFRS även om företaget använder korridormetoden för aktuariella vinster och förluster som uppkommer senare. Om en förstagångstillämpare väljer detta alternativ, skall företaget tillämpa metoden på alla planer.

Ackumulerade omräkningsdifferenser

21. Enligt IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* skall ett företag

a) klassificera vissa omräkningsdifferenser som en separat komponent i eget kapital, och

b) vid avyttring av en utlandsverksamhet, överföra den ackumulerade omräkningsdifferensen från den utlandsverksamheten (inklusive, i tillämpliga fall, vinster och förluster från säkringar som är hänförliga till den) till resultaträkningen, som del av vinsten eller förlusten vid avyttringen.

22. En förstagångstillämpare behöver dock inte följa dessa krav för ackumulerade 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) skall vinsten eller förlusten vid en efterföljande avyttring av en utlandsverksamhet exkludera omräkningsdifferenser somuppkom före tidpunkten för övergång till IFRS och skall innefatta omräkningsdifferenser som uppkommer senare.

Sammansatta finansiella instrument

23. Enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och 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 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. Enligt denna standard behöver dock inte en förstagångstillämpare särredovisa dessa två delar om skulddelen inte längre är utestående vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M1

Dotterföretags, intresseföretags och joint ventures tillgångar och skulder

24. Om ett dotterföretag blir en förstagångstillämpare efter sitt moderföretag, skall dotterföretaget i sina separata 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 koncernredovisningssyfte eller för effekterna av det företagsförvärv 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 huvudprincipen i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, och koncernen tillåten alternativ princip.

    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.

25. Om ett företag blir förstagångstillämpare efter sitt dotterföretag (eller intresseföretag eller joint venture), skall 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) separata finansiella rapporter, efter justeringar i koncernredovisningssyfte och justeringar av kapitalandelar samt för effekterna av det företagsförvärv i vilket företaget förvärvade dotterföretaget. Om ett moderföretag blir förstagångstillämpare i sina separata finansiella rapporter före eller efter koncernredovisningen, skall det värdera sina tillgångar och skulder till samma belopp i båda de finansiella rapporterna, med undantag för justeringar i koncernredovisningssyfte.

Undantag till retroaktiv tillämpning av andra standarder

26. Det är enligt denna standard inte tillåtet med retroaktiv tillämpning av vissa regler i vissa standarder, som rör

    a) borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från balansräkningen (punkt 27),

    b) säkringsredovisning (punkterna 28-30), och

    c) uppskattningar (punkterna 31-34).

Borttagande från balansräkningen av finansiella tillgångar och finansiella skulder

27. En förstagångstillämpare skall tillämpa kraven på borttagande från balansräkningen i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* framåtriktat, från och med ikraftträdandedatum för IAS 39. Med andra ord — om en förstagångstillämpare tog bort finansiella tillgångar eller finansiella skulder från balansräkningen enligt tidigare redovisningsprinciper för ett räkenskapsår som började före den 1 januari 2001, skall det inte redovisa dessa tillgångar och skulder enligt IFRS (om dessa inte uppfyller kraven för redovisning som en följd av en transaktion eller händelse som uppkommer senare). En förstagångstillämpare skall dock

    a) redovisa alla derivat och andra intressen såsom rättigheter eller skyldigheter att förvalta eller administrera, som behålls efter den transaktion som medförde borttagande från balansräkningen och som fortfarande föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS, och

    b) i koncernredovisningen inkludera alla företag för särskilt ändamål (*Special Purpose Entity, SPE*) som det har bestämmande inflytande över vid tidpunkten för övergång till IFRS, även om dessa företag för särskilda ändamål existerade före tidpunkten för övergång till IFRS eller innehade finansiella tillgångar eller finansiella skulder som togs bort från balansräkningen enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼M1

Säkringsredovisning

28. Enligt kraven i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* skall 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.

29. I sin ingångsbalansräkning skall 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 omfattar ränterisk för en investering 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.

30. Ett företag skall tillämpa övergångsbestämmelserna i IAS 39 avseende alla andra säkringsförhållanden som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS.

Uppskattningar

31. **Ett företags uppskattningar enligt IFRS vid tidpunkten för övergång till IFRS skall 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.**

32. Ett företag kan få information efter tidpunkten för övergång till IFRS om uppskattningar som det gjorde enligt tidigare redovisningsprinciper. Enligt punkt 31 skall ett företag behandla sådan information på samma sätt som händelser efter balansdagen som enligt IAS 10 *Händelser efter balansdagen* inte skall påverka balansräkningens poster. Antag exempelvis att ett företag går över till IFRS den 1 januari 2004 och att företaget den 15 juli 2004 får ny information som kräver revidering av en uppskattning som gjorts enligt tidigare redovisningsprinciper per 31 december 2003. Företaget skall inte återspegla denna nya information i sin ingångsbalansräkning (om inte uppskattningarna kräver justeringar för skillnader i redovisningsprinciper eller det finns objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga). I stället skall företaget återspegla den nya informationen i sin resultaträkning (eller, i tillämpliga fall, i andra ändringar i eget kapital) för det år som slutade den 31 december 2004.

33. 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, skall dessa uppskattningar enligt IFRS återspegla förhållanden som rådde vid tidpunkten för övergång till IFRS. I synnerhet skall uppskattningar av marknadspriser, marknadsräntor eller valutakurser vid tidpunkten för övergång till IFRS återspegla marknadsvillkoren vid den tidpunkten.

34. Punkterna 31-33 tillämpas på ingångsbalansräkningen. 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.

KLASSIFICERING OCH UPPLYSNINGAR

35. Denna standard tillåter inga undantag från kraven på klassificering och upplysningar i andra standarder.

Jämförande information

36. För att uppfylla kraven i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, skall ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta minst ett års jämförande information enligt IFRS.

37. En del företag upprättar historiska sammanfattningar över utvalda uppgifter för perioder som föregår den första perioden för vilken de upprättar fullständig jämförande information enligt IFRS. Enligt denna standard behöver inte sådana sammanfattningar uppfylla kraven för

▼M1

redovisning 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 skall ett företag:

a) tydligt ange att information enligt tidigare redovisningsprinciper inte upprättats i enlighet med IFRS, och

b) lämna upplysningar om vilka justeringar som skulle behövas för att uppfylla kraven i IFRS. Ett företag behöver inte kvantifiera dessa justeringar.

Förklaring av övergång till IFRS

38. **Ett företag skall förklara hur övergången från tidigare redovisningsprinciper till IFRS påverkade dess finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.**

Avstämningar

39. För att vara i överensstämmelse med punkt 38, skall ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta:

a) avstämningar av eget kapital som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper mot eget kapital enligt IFRS för

i) tidpunkten för övergången till IFRS, och

ii) slutet av den senaste period som redovisades i företagets senaste årsredovisning enligt tidigare redovisningsprinciper,

b) en avstämning av de resultat som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper för den sista perioden i företagets senaste årsredovisning, mot resultatet enligt IFRS för samma period, och

c) i det fall företaget för första gången redovisade eller återförde nedskrivningar för första gången när det upprättade ingångsbalansräkningen, 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.

40. De avstämningar som krävs enligt punkterna 39 a och b skall vara så utförliga att användare kan förstå de väsentliga justeringarna i balansräkningen och resultaträkningen. Om ett företag upprättade en kassaflödesanalys enligt tidigare redovisningsprinciper, skall företaget även förklara väsentliga justeringar i kassaflödesanalysen.

41. Om ett företag uppmärksammar felaktigheter som uppkommit enligt tidigare redovisningsprinciper, skall de avstämningar som krävs enligt punkt 39 a och b särskilja rättelser av dessa felaktigheter från byten av redovisningsprinciper.

42. I IAS 8 *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper* behandlas 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.

43. Om ett företag inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder, skall företaget i de första finansiella rapporterna enligt IFRS lämna upplysning om detta.

Användning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde

44. Om ett företag i sin ingångsbalansräkning använder verkligt värde som antaget anskaffningsvärde för en materiell anläggningstillgång, en förvaltningsfastighet eller en immateriell tillgång (se punkterna 16 och 18), skall företagets första finansiella rapporter enligt IFRS för varje post i ingångsbalansräkningen innehålla upplysning om

a) summan av dessa verkliga värden, och

b) summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼M1

Delårsrapporter

45. Om ett företag som upprättar en delårsrapport enligt IAS 34, Delårsrapportering, för del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS, skall företaget, för att uppfylla punkt 38, uppfylla följande krav utöver kraven i IAS 34:

a) Varje sådan delårsrapport skall, om företaget upprättade en delårsrapport för motsvarande delårsperiod under det omedelbart föregående räkenskapsåret, innefatta avstämningar av

i) eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper i slutet av motsvarande delårsperiod mot eget kapital enligt IFRS vid samma tidpunkt, och

ii) resultat enligt tidigare redovisningsprinciper för motsvarande delårsperiod (aktuell och hittills under året) mot resultatet enligt IFRS för den perioden.

b) Utöver de avstämningar som krävs enligt a, skall 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 39 a och b (kompletterade med de uppgifter som krävs enligt punkterna 40 och 41) eller med en hänvisning till ett annat publicerat dokument som innefattar dessa avstämningar.

46. 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 skall lämna upplysning om ”händelser och transaktioner som är betydelsefulla 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, skall företaget därför i delårsrapporten lämna upplysning om detta eller hänvisa till ett annat publicerat dokument som innefattar denna information.

IKRAFTTRÄDANDE

47. Ett företag skall tillämpa denna standard om dess första finansiella rapporter enligt IFRS avser en period som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS gäller en period som börjar före den 1 januari 2004 och företaget tillämpar denna standard i stället för [SIC8]*Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas*, skall det lämna upplysning om detta.

▼M1

Bilaga A

Definierade begrepp

IFRS 1 och dess bilagor utgör en helhet.

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.
balansdag	Slutet på den senaste period som omfattas av finansiella rapporter eller av en delårsrapport.
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.
förstagångstillämpare	Ett företag som upprättar sina första finansiella rapporter enligt IFRS.
ingångsbalansräkning	Ett företags balansräkning (publicerad eller opublicerad) vid tidpunkten för övergång till IFRS.
International Financial Reporting Standard (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*, och c) tolkningar som tagits fram av *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) eller tidigare *Standing Interpretations Committee* (SIC), och fastställts av IASB.
tidigare redovisningsprinciper	Den redovisningsgrund som en förstagångstillämpare använde omedelbart innan 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 välinformerade parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

▼M1

Bilaga B

Företagsförvärv och samgåenden

B1 En förstagångstillämpare kan välja att inte tillämpa IAS 22 *Företagsförvärv och samgåenden* retroaktivt på tidigare företagsförvärv och samgåenden (företagsförvärv och samgåenden som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS). Om en förstagångstillämpare räknar om ett företagsförvärv eller samgående så att det uppfyller kraven i IAS 22, skall dock företaget räkna om alla företagsförvärv och samgåenden efter detta förvärv. Om en förstagångstillämpare exempelvis väljer att räkna om ett företagsförvärv eller samgående som inträffade den 30 juni 2002, skall det räkna om alla företagsförvärv och samgåenden som inträffade mellan den 30 juni 2002 och tidpunkten för övergång till IFRS.

B2 Om en förstagångstillämpare inte tillämpar IAS 22 retroaktivt på ett tidigare företagsförvärv eller samgående, ger detta följande konsekvenser för detta företagsförvärv eller samgående:

a) Förstagångstillämparen skall 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 skall 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 balansräkningen enligt tidigare redovisningsprinciper (se punkt 27), och

ii) tillgångar, inklusive goodwill, och skulder som inte redovisades i förvärvarens koncernbalansräkning enligt tidigare redovisningsprinciper och som inte heller skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IFRS i det förvärvade företagets separata balansräkning (se punkt B2 f-B2 i).

Förstagångstillämparen skall 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 punkt B2 g i).

c) Förstagångstillämparen skall i sin ingångsbalansräkning undanta poster som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper, men som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång eller skuld enligt IFRS. Förstagångstillämparen skall redovisa uppkommen förändring enligt följande:

i) Förstagångstillämparen kan ha klassificerat ett tidigare företagsförvärv eller samgående som ett förvärv och redovisat en post som en immateriell tillgång, som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång enligt IAS 38 I*mmateriella tillgångar*. Företaget skall omklassificera den posten (och eventuella uppskjutna skatter och minoritetsintressen 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 punkt B2 g i och B2 i).

ii) Förstagångstillämparen skall redovisa alla andra uppkomna förändringar direkt mot eget kapital ([1]).

d) Enligt IFRS krävs att efterföljande värdering av vissa tillgångar och skulder sker utifrån en grund som inte baseras på ursprungligt anskaffningsvärde, exempelvis på basis av verkligt värde. Förstagångstillämparen skall värdera dessa tillgångar och skulder utifrån den grunden i sin ingångsbalansräkning, även om de förvärvades eller övertogs vid ett tidigare företagsförvärv eller samgående. Företaget skall 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 företagsförvärvet eller samgåendet skall det redovisade värdet, enligt tidigare redovisningsprinciper för de förvärvade tillgångarna

([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.

▼M1

och övertagna skulderna i det företagsförvärvet eller samgåendet, utgöra det antagna anskaffningsvärdet enligt IFRS vid den tidpunkten. Om det enligt IFRS krävs en värdering som bygger på anskaffningsvärde för dessa tillgångar och skulder per en senare tidpunkt, skall detta antagna anskaffningsvärde utgöra grunden för avskrivning efter anskaffningsvärde från och med tidpunkten för förvärvet eller samgåendet.

f) Om en förvärvad tillgång eller övertagen skuld från ett tidigare företagsförvärv inte redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper, har den inte ett antaget anskaffningsvärde om noll ingångsbalansräkningen. I stället skall förvärvaren i sin koncernbalansräkning redovisa och värdera den utifrån vad som enligt IFRS krävs i det förvärvade företagets separata balansräkning. Detta kan åskådliggöras med följande: Om förvärvaren enligt sina tidigare redovisningsprinciper inte hade aktiverat finansiella leasingavtal som förvärvats i tidigare företagsförvärv, skall det aktivera dessa leasingavtal i sin koncernredovisning, eftersom det enligt IAS 17 *Leasingavtal*, krävs att det förvärvade företaget skulle göra detta i sin separata balansräkning enligt IFRS. Omvänt gäller att om en tillgång eller skuld innefattades i goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, men skulle ha redovisats separat enligt IAS 22, skall tillgången eller skulden redovisas som goodwill, såvida det inte enligt IFRS skulle krävas att den redovisas i det förvärvade företagets separata finansiella rapporter.

g) Det redovisade värdet för goodwill i ingångsbalansräkningen skall vara goodwillens redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergång till IFRS, efter följande tre justeringar:

   i) Om det krävs enligt punkt B2 c i skall 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 punkt B2 f, om förstagångstillämparen redovisar en immateriell tillgång som innefattades i redovisad goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, skall förstagångstillämparen minska det redovisade värdet för goodwill i enlighet med detta (och, tillämpliga fall, justera uppskjuten skatt och minoritetsintressen).

   ii) En händelse som påverkar köpeskillingen för ett tidigare företagsförvärv kan ha fått ett känt utfall före tidpunkten för övergång till IFRS. Om en tillförlitlig uppskattning av justeringen kan göras och det är sannolikt att den kommer att betalas, skall förstagångstillämparen justera goodwillen med detta värde. På motsvarande sätt skall en förstagångstillämpare justera det redovisade värdet för goodwill om en tidigare redovisad justering inte längre kan värderas på ett tillförlitligt sätt eller om betalning inte längre är sannolik.

   iii) Oavsett om det finns någon indikation på att goodwillen behöver skrivas ned eller ej, skall förstagångstillämparen tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för att pröva om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid tidpunkten för övergång till IFRS och redovisa eventuell nedskrivning direkt mot eget kapital (eller i omvärderingsreserven, om detta krävs enligt IAS 36). Prövning av nedskrivningsbehovet skall baseras på förhållanden vid tidpunkten för övergång till IFRS.

h) Inga andra justeringar skall göras av goodwillens redovisade värde vid tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis skall en förstagångstillämpare inte räkna om det redovisade värdet av goodwill för att

   i) undanta pågående forskning och utveckling som förvärvats i företagsförvärvet i fråga (om inte den hänförliga immateriella tillgången skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IAS 38 i det förvärvade företagets separata balansräkning),

   ii) justera tidigare avskrivning av goodwill,

   iii) återföra justeringar av goodwill som inte skulle tillåtas enligt IAS 22, men som gjordes enligt tidigare redovisningsprinciper, på grund av justeringar av tillgångar och skulder mellan tidpunkten för företagsförvärvet och tidpunkten för övergång till IFRS.

i) Om förstagångstillämparen redovisade goodwill som en minskning av eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper:

   i) skall det inte redovisa den goodwillen i sin ingångsbalansräkning; vidare skall det inte överföra goodwillen till resultaträkningen om det avyttrar dotterföretaget eller om investeringen i dotterföretaget skrivs ned,

▼M1

ii) skall justeringar som är hänförliga till en efterföljande utgång av en händelse som påverkar köpeskillingen redo-visas i balanserade vinstmedel.

j) Enligt förstagångstillämparens tidigare redovisningsprinciper kan ett dotterföretag som förvärvades i ett tidigare företagsförvärv inte ha omfattats av företagets koncernredovisning (exempelvis eftersom moderföretaget inte betraktade det som ett dotterföretag enligt tidigare redovisningsprinciper eller inte upprättade någon koncernredovisning). Förstagångstillämparen skall justera det redovisade värdet för dotterföretagets tillgångar och skulder till det värde som skulle krävas enligt IFRS i dotterföretagets separata balansräkning. 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 minoritetsintressen och uppskjuten skatt är en följd av värderingen av andra tillgångar och skulder. Därför påverkar ovanstående justeringar av redovisade tillgångar och skulder minoritetsintressen och uppskjuten skatt.

B3 Undantaget för tidigare företagsförvärv och samgåenden gäller även för tidigare investeringar i intresseföretag och andelar i joint ventures.

B4 Vidare gäller den tidpunkt som valts för punkt B1 för alla sådana förvärv.

▼**M1**

Bilaga C

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga träder i kraft för årsredovisningar som omfattar perioder som börjar den 1 januari 2004 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period, träder dessa ändringar i kraft för denna tidigare period.

C1 Denna standard ersätter SIC-8 *Första gången en redovisning, baserad på IAS, upprättas*.

C2 Denna standard medför en ändring av punkt 172 h i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*, så att punkten får följande ordalydelse:

”h) Om en värdepapperisering, överlåtelse eller annan transaktion som innebär borttagande från balansräkningen sker före början av det räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas första gången, skall redovisningen av denna transaktion inte ändras i efterhand i syfte att uppfylla kraven i denna standard. Detta undantar dock inte en överlåtare från kraven på

i) att redovisa alla derivat eller andra intressen, såsom förvaltningsrätter eller låneförvaltningsförpliktelser, som behålls efter den transaktion som uppfyller kraven för redovisning enligt denna standard eller andra standarder, och

ii) att koncernredovisningen skall omfatta alla företag för ett särskilt ändamål (SPE) över vilka överlåtaren utövar ett bestämmande inflytande (se SIC-12 *När skall ett specialföretag bildat för ett särskilt ändamål, omfattas av koncernredovisningen*?)”

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-10

Statligt stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: 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 skall 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 skall vara verksamt inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Sådana bidrag skall därför inte redovisas direkt mot eget kapital.

   Datum för beslut: Januari 1998.

   Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 1 augusti 1998. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-12

När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 27, Koncernredovisning och redovisning av innehav i dotterföretag.

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 form 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”).

▼B

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 innehavaren endast en fast eller förutbestämd avkastning, medan andra ger innehavaren 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 egna kapital.

4. Enligt IAS 27 skall 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 skall omfattas av koncernredovisningen.

6. Denna tolkning omfattar inte förmånsbestämda pensionsplaner eller program för anställdas köp av aktier i ett företag.

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 skall omfattas av koncernredovisning. Denna tolkning behandlar inte i vilka fall en överföring av tillgångar skall redovisas som en försäljning eller hur konsekvenserna av en sådan försäljning skall elimineras när koncernredovisningen upprättas.

Beslut

8. Ett SPE skall 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 12 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 12 i IAS 27 är följande omständigheter exempel på när ett företag utövar ett bestämmande inflytande över ett SPE och därför skall 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.

    (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. Att den löpande verksamheten i ett SPE är förutbestämd av ett företag (huvudmannen eller annan intressent) innebär inte att dotterföretaget skall undantas från koncernredovisningen av det skäl som anges i punkt 13 (b) i IAS 27.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Föränd-

▼B

ringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

▼M8

International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRIC

IFRIC-ÄNDRING AV SIC-12

Tillämpningsområde för SIC-12

Konsolidering – Bolagsbildningar för särskilda ändamål

REFERENSER

IAS 19 *Ersättningar till anställda*

IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*

IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*

SIC-12 *Konsolidering – Bolagsbildningar för särskilda ändamål*

BAKGRUND

1. Fram till att denna ändring träder i kraft undantar SIC-12 planer för ersättningar efter avslutad anställning och aktierelaterade planer från sitt tillämpningsområde (SIC-12.6). Fram till att IFRS 2 träder i kraft omfattas sådana planer av tillämpningsområdet för IAS 19 (enligt ändringar 2002).

2. IFRS 2 skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. IFRS 2 ändrar IAS 19 genom

   (a) att ersättningar till anställda som omfattas av IFRS 2 undantas från dess tillämpningsområde, och

   (b) att alla hänvisningar till aktierelaterade ersättningar och aktierelaterade planer tas bort.

3. Dessutom kräver IAS 32 att egna aktier dras av från eget kapital. När IFRS 2 träder i kraft, kommer den att ändra IAS 32 så att punkterna 33 och 34 i IAS 32 (som avser egna aktier) skall tillämpas på egna aktier som köps, säljs, emitteras eller annulleras i samband med anställdas aktieoptionsprogram, anställdas aktierelaterade program och alla andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

FRÅGESTÄLLNINGAR

4. Den första frågeställningen som behandlas i denna ändring är om aktierelaterade planer skall ingå tillämpningsområdet för SIC-12.

5. Den andra frågeställningen som behandlas i denna ändring är om andra planer för långfristiga ersättningar till anställda skall undantas från tillämpningsområdet för SIC-12. Fram till att ändringen träder i kraft, undantas inte andra planer för långfristiga ersättningar till anställda från tillämpningsområdet för SIC-12. IAS 19 kräver emellertid att dessa planer redovisas på ett sätt som liknar redovisning av planer för ersättningar efter avslutad anställning.

ÄNDRING

6. Punkt 6 i SIC-12 ändras enligt nedan:

   Denna tolkning omfattar inte planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långfristiga planer för ersättningar till anställda för vilka IAS 19 är tillämplig.

IKRAFTTRÄDANDE

7. Ett företag skall tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 2 för en tidigare period, skall ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-13

Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare till ett joint venture i form av ett gemensamt styrt företag

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 31 (omarbetad 1998), Redovisning av andelar i joint ventures.

Frågeställning

1. Enligt punkt 39 i IAS 31 (omarbetad 1998) skall 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, skall redovisningen av vinst eller förlust från transaktionen återspegla transaktionens ekonomiska innebörd.” Vidare anges i punkt 19 i IAS 31 (omarbetad 1998) 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 skall 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 resultaträkningen skall 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 skall redovisa tillkommande ersättning samt

   (c) hur en samägare skall informera om eventuella orealiserade vinster eller förluster i sin koncernredovisning.

4. Denna tolkning behandlar hur samägare skall 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 39 i IAS 31 skall samägaren, i samband med överföring av icke-monetära tillgångar till ett gemensamt styrt företag i utbyte mot andelar i det gemensamt styrda företaget i resultaträkningen, redovisa den andel av vinster eller förluster som är hänförlig till de övriga samägarna i resultaträkningen utom

   (a) när de väsentliga riskerna och fördelarna, som följer av ett ägande av de överförda icke-monetära tillgångarna, inte överförts till det gemensamt styrda företaget,

   (b) när vinster eller förluster hänförliga till de överförda icke-monetära tillgångarna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt eller

   (c) när de överförda icke-monetära tillgångarna är av likartat slag jämfört med dem som överförts från övriga samägare. Icke-monetära tillgångar är av likartat slag när de är av likartad natur, används på ett likartat sätt i samma slag av verksamhet och har ungefär samma verkliga värde. Tillgångar som överförs till ett joint venture bedöms som likartade endast om alla viktigare enskilda tillgångar är likartade dem som överförts från övriga samägare.

▼B

Om någon av de undantagsregler som anges i punkterna (a) till (c) ovan är tillämplig anses vinsten eller förlusten som orealiserad och skall därför inte ingå i periodens resultat om inte punkt 6 är tillämplig.

6. Om en samägare, förutom andelar i det gemensamt styrda företaget, erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar som är av annan karaktär jämfört med dem som samägaren tillfört, skall samägaren redovisa en vinst eller förlust hänförlig till överföringen som motsvarar storleken på dessa tillgångar.

7. Orealiserade vinster eller förluster på icke-monetära tillgångar som överförts till ett gemensamt styrt företag skall elimineras mot de bakomliggande tillgångarna i de fall som klyvningsmetoden används eller mot kapitalandelens värde om kapitalandelsmetoden används. Sådana orealiserade vinster eller förluster skall inte redovisas som förutbetalda intäkter eller upplupna kostnader i samägarens koncernredovisning.

Datum för beslut: Juni 1998.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för räkenskapsår som börjar den 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-15

Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997).

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 skall redovisas hos leasegivaren och leasetagaren.

Beslut

3. Alla förmåner som erbjuds en leasetagare när denne tecknar ett nytt eller förnyar ett operationellt leasingavtal, skall 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 skall 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 skall 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), skall redovisas i enlighet med andra tillämpliga IAS:er, inklusive sådana kostnader som leasetagaren kompenseras för av leasegivaren.

Datum för beslut: Juni 1998.

▼B

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft för leasingperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-21

Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Ett utkast till tolkning, SIC-D21: Inkomstskatter – samlingsuttalande, publicerades för kommenterar i september 1999. Utkastet omfattade både den frågeställning som behandlas i denna tolkning och den frågeställning som behandlas i tolkningen SIC-25: Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus.

Referens: IAS 12, Inkomstskatter (omarbetad 1996).

Frågeställning

1. Enligt punkt 51 i IAS 12 skall värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar baseras på hur företaget per balansdagen 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” skall tolkas i förhållande till tillgångar som inte är föremål för avskrivning (icke-avskrivningsbar tillgång) och som omvärderats i enlighet med punkt 29 i IAS 16 (omarbetad 1998).

4. Tolkningen är också tillämpligt på förvaltningsfastigheter som redovisas till omvärderat belopp enligt punkt 23 (b) i IAS 25, 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 29 i IAS 16 skall 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 skall användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.

   Datum för beslut: Augusti 1999.

   Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-25

Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Ett utkast till tolkningen, SIC-D21: Inkomstskatter – samlingsuttalande, gavs ut för synpunkter i september 1999. Utkastet till tolkningen inkluderade både frågan som behandlas in denna tolkning och frågan som ingår i tolkningen SIC-21: Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar.

Referens: IAS 12, Inkomstskatter (omarbetad 1996).

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 egna 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 skall redovisa skattekonsekvenser av en förändring av skattestatusen för ett företag eller dess aktieägare.

Beslut

4. En förändring av ett företags, eller dess aktieägares, skattestatus ger inte upphov till poster som skall redovisas direkt mot det egna kapitalet. Om förändringen ger upphov till en ökning eller minskning av aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder skall detta påverka periodens resultat såvida inte ökningen/minskningen hänför sig till transaktioner eller händelser som, antingen i den innevarande perioden eller i en annan period skall redovisas direkt mot det egna kapitalet. De skattekonsekvenser som hänför sig till poster som redovisas mot det egna kapitalet (och som inte påverkat periodens resultat), skall redovisas mot det egna kapitalet antingen i innevarande eller tidigare period.

   Datum för beslut: Augusti 1999.

   Ikraftträdande: Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-27

Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

▼B

Referenser: IAS 1, Utformning av finansiella rapporter (omarbetad 1997), IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997), IAS 18, Intäkter (omarbetad 1993).

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 kraftigt åt. I fallet när ett företag leasar ut tillgångar och därefter leasar tillbaka samma tillgångar kan upplägget ha strukturerats så att man skall 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 skall 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 2 (a) i bilaga A),

      (ii) hur företaget skall redovisa andra förpliktelser som är en följd av upplägget samt

      (iii) hur företaget skall redovisa det arvode som företaget kan erhålla från finansiären.

Beslut

3. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal är kopplade till varandra och skall 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 skall tillämpas.)

4. Redovisningen skall återspegla upplägget ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget skall 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 skall 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 skall redovisas i företagets balansräkning, 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

▼B

skydda finansiären och som bara får användas för att betala finansiären, finansiären går med på att åtagandena att erlägga leasingavgifter skall regleras med medel som finns avsatta på kontot samt företaget inte har möjlighet att stoppa betalningar till finansiären från kontot,

(b) risken att företaget skall 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 skall placeras i riskfria tillgångar som förväntas ge upphov till tillräckligt stora kassaflöden för att möta förpliktelsen att erlägga leasingavgifter samt

(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 upplägget, inklusive alla avgivna garantier och åtaganden till följd av en förtida uppsägning, skall redovisas i enlighet med IAS 37 eller IAS 39, beroende på hur åtagandena utformats.

8. Kriterierna i punkt 20 i IAS 18 skall tillämpas på fakta och omständigheter i varje enskilt upplägg för att fastställa när ett sådant arvode som företaget kan komma att erhålla skall redovisas som intäkt. Faktorer som skall 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 betydelsefulla 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 väsentligt 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 skall 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 skall 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 resultaträkningen skall 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, skall beaktas när man tar ställning till vilka upplysningar som är nödvändiga för att man skall förstå upplägget och hur detta redovisats. Företag skall 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 väsentliga avtalsvillkor,

(iii) transaktioner som är kopplade med varandra, inklusive eventuella optioner.

▼B

(b) Redovisningsprincipen för eventuella arvoden som erhållits, det belopp som redovisats som intäkt under perioden och på vilken rad i resultaträkningen som beloppet redovisats.

11. De upplysningar som skall lämnas i enlighet med punkt 10 ovan, skall 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 beslut: Februari 2000.

Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Förändringar i redovisningsprinciperna skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-29

Upplysningar om koncessioner för samhällsservice

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter.

Frågeställning

1. Ett företag (uppdragstagaren) kan ingå ett avtal med ett annat företag (uppdragsgivaren) om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster. Uppdragsgivaren 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 uppdragsgivaren, för avtalsperioden, till uppdragstagaren överför rätten att

   (a) tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster samt

   (b) i vissa fall, använda vissa materiella, immateriella och/eller finansiella tillgångar,

   i utbyte mot att uppdragstagaren åtar sig att

   (a) tillhandahålla tjänsterna under avtalsperioden i enlighet med vissa bestämmelser och villkor samt

   (b) i de fall när så är tillämpligt, 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 uppdragstagaren 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 skall lämnas i de finansiella rapporter som upprättas av en uppdragstagare och en uppdragsgivare.

5. Vissa synpunkter och krav på upplysningar avseende ett antal typer av avtal som omfattas av denna tolkning behandlas i andra IAS:er (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 skall verkställas längre fram och som inte omfattas av någon IAS, 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.

▼B

Beslut

6. Alla aspekter av ett avtal om tillhandahållande av tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster skall beaktas när ett företag fastställer vilka upplysningar som skall lämnas i de finansiella rapporterna. En uppdragstagare och uppdragsgivare skall 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 samt

      (vi) andra rättigheter och förpliktelser (såsom större underhållsarbeten).

   (d) Förändringar i avtalet som inträffat under perioden.

7. De upplysningar som skall lämnas i enlighet med punkt 6 ovan, skall 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).

   Datum för beslut: Maj 2001.

   Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001.

▼M5

▼B

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE TOLKNING SIC-31

Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med IAS om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga tolkningar från Standing Interpretations Committee. SIC:s tolkningar behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 18, Intäkter (omarbetad 1993).

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 lika stora eller nästan lika stora 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 tillämpligt på byte av reklamtjänster av olika slag. Ett byte av reklamtjänster av samma slag ger inte upphov till intäkter enligt IAS 18.

▼B

4. Frågan gäller under vilka omständigheter som en säljare kan mäta 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 mätas på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet av de reklamtjänster som erhållits. En säljare kan emellertid mäta intäkten på ett tillförlitligt sätt på de reklamtjänster han tillhandahåller i en bytesaffär, genom jämförelser med intäkter enbart från sådana reklamtjänster som saknar samband med 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 är likartade de tjänster som omfattas av bytestransaktionen,

   (d) betalas kontant och/eller genom annan form av ersättning (såsom noterade värdepapper, icke-monetära tillgångar och andra tillgångar) som har ett verkligt värde som kan mätas på ett tillförlitligt sätt samt

   (e) inte berör samma motpart som i bytestransaktionen.

   Datum för bedömning: Maj 2001.

   Ikraftträdande: Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Förändringar i redovisningsprinciper skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkt 46 i IAS 8.

STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE UTTALANDE SIC-32

Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

Enligt punkt 11 i IAS 1 (omarbetad 1997), Utformning av finansiella rapporter, får ett företags finansiella rapporter inte beskrivas vara i överensstämmelse med International Accounting Standards (IAS) om de inte uppfyller samtliga krav i alla tillämpliga standarder och tillämpliga uttalanden från Standing Interpretations Committee. SIC:s uttalanden behöver inte tillämpas på oväsentliga poster.

Referens: IAS 38, Immateriella tillgångar.

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.

▼B

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 samt

   (b) tillämplig redovisningsmetod vad gäller sådana utgifter.

5. Detta uttalande skall inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av en webbplats maskinvara (exempelvis webbservrar, testservrar, produktionsservrar och Internetanslutningar). Sådana utgifter redovisas i enlighet med IAS 16, Materiella anläggningstillgångar (omarbetad 1998). När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller värdtjänster för företagets webbplats, skall dessutom utgifterna redovisas som kostnader, enligt punkt 7 i IAS 8 och föreställningsramen, när tjänsterna erhålls.

6. IAS 38 skall inte tillämpas på immateriella tillgångar som innehas av ett företag i avsikt att säljas i företagets ordinarie verksamhet (se IAS 2, Varulager, och IAS 11, Entreprenadavtal) eller leasingavtal som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17, Leasingavtal (omarbetad 1997). Av detta följer att detta uttalande inte skall 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 skall leasegivaren tillämpa detta uttalande. När en webbplats omfattas av ett finansiellt leasingavtal skall 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 skall redovisas som en immateriell tillgång endast när ett företag uppfyller kraven i punkt 45 i IAS 38, utöver att den skall stämma överens med de allmänna krav som anges i punkt 19 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 45 (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 skall 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 skall 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 skall utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod skall kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i bilagan till detta uttalande). Exempel:

   (a) Planeringsfasen liknar till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 42 till 44 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i denna fas skall redovisas som kostnader när de uppkommer.

   (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 45-52 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser skall ingå i den webbplatskostnad som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 i detta uttalande när denna utgift direkt kan hänföras, eller fördelas på en rimlig och konsekvent grund, till färdigställandet av webbplatsen för dess avsedda användning. Exempelvis skall 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 59 i IAS 38 skall 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

▼B

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), skall redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 57 (c) i IAS 38. Sålunda skall 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 skall redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna i punkt 60 i IAS 38.

10. En webbplats som redovisas som en immateriell tillgång enligt punkt 8 i detta uttalande skall efter det att den redovisats första gången värderas med tillämpning av kraven i punkterna 63 till 78 i IAS 38. Den bästa uppskattningen av en webbplats nyttjandeperiod skall vara kort.

Datum för beslut: Maj 2001.

Ikraftträdande: Detta uttalande träder i kraft den 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa detta uttalande skall redovisas enligt övergångsbestämmelserna i punkterna 118 till 121 i IAS 38. När en webbplats inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång, men tidigare har redovisats som en tillgång, skall därför posten tas bort från balansräkningen per det datum när detta uttalande 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, skall den immateriella tillgången inte längre redovisas när detta uttalande 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

▼M4

IFRIC-TOLKNING 1

Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

REFERENSER

IAS 1	*Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2003)
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

▼M4

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 avsättning 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 skall redovisas

(a) en förändring i det uppskattade utflödet av resurser innefattande ekonomiska fördelar (exempelvis kassaflöden) som krävs för att reglera förpliktelsen,

(b) en förändring i aktuell marknadsbaserad diskonteringsfaktor 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 diskonteringsfaktorn, skall redovisas i enlighet med punkterna 5-7 nedan.

5. Om den hänförliga tillgången värderas enligt anskaffningsvärdemetoden

(a) förbehållet (b), skall förändringar i skulden läggas till, eller dras av från, anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången under den aktuella perioden.

(b) skall det belopp som dras av från tillgångens anskaffningsvärde inte överstiga tillgångens redovisade värde. Om en minskning av skulden överstiger tillgångens redovisade värde, skall överskjutande del omedelbart redovisas i resultaträkningen.

(c) om justeringen leder till en ökning av tillgångens anskaffningsvärde, skall 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 skall företaget pröva tillgångens nedskrivningsbehov genom att uppskatta tillgångens återvinningsvärde och skall 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

(i) en minskning av skulden skall (förbehållet (b)) krediteras direkt mot omvärderingsreserven i eget kapital, förutom att den skall redovisas i resultaträkningen till den del den återför ett underskott vid omvärdering avseende tillgången som tidigare redovisades i resultaträkningen,

(ii) en ökning av skulden skall redovisas i resultaträkningen, förutom att den debiteras omvärderingsreserven i eget kapital direkt till den del det finns ett kreditsaldo i omvärderingsreserven avseende denna tillgång.

▼M4

(b) i händelse att en minskning av skulden överstiger det redovisade värde som skulle ha redovisats om tillgången hade redovisats i enlighet med anskaffningsvärdemetoden, skall den överskjutande delen redovisas omedelbart i resultaträkningen.

(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 balansdagen. Varje sådan omvärdering skall beaktas vid fastställandet av de belopp som skall redovisas i resultaträkningen och eget kapital enligt (a). Om en omvärdering är erforderlig skall alla tillgångar i detta tillgångsslag omvärderas.

(d) IAS 1 kräver upplysningar i redogörelsen för förändringar i eget kapital för varje intäkts- eller kostnadspost som redovisas direkt under eget kapital. För att följa detta krav, skall den förändring i omvärderingsreserven som uppkom på grund av en förändring i skulden separat identifieras och upplysning lämnas om den.

7. Det justerade avskrivningsbara beloppet för tillgången skrivs av över tillgångens nyttjandeperiod. Därför skall, så snart den hänförliga tillgången har nått slutet av sin nyttjandeperiod, alla efterföljande förändringar i skulden redovisas i resultaträkningen allt eftersom de uppkommer. Detta gäller både enligt anskaffningsvärdemetoden och enligt omvärderingsmetoden.

8. Den periodiska förändringen av nuvärdet skall redovisas i resultaträkningen som en finansieringskostnad allt eftersom den uppkommer. Det tillåtna alternativet att aktivera enligt IAS 23 är inte tillåtet.

IKRAFTTRÄDANDE

9. Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 september 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 september 2004, skall företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNG

10. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.* (*)

(*) Om ett företag tillämpar denna tolkning för ett räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, skall 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.

▼M4

BILAGA

Ändringar i IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 september 2004 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning på en tidigare period, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

A1. IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas,* och de dokument som åtföljer den ändras enligt nedan.

I punkt 12 i standarden ändras hänvisningen till punkterna 13-25D till 13-25E.

Punkterna 13 (h) och (i) i standarden ändras och punkt (j) infogas, med följande ordalydelse:

(h) aktierelaterade ersättningar (punkterna 25B och 25C),

(i) försäkringsavtal (punkt 25D),

och

(j) skulder avseende nedmontering som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (punkt 25E).

I standarden läggs en ny rubrik och punkt 25E till enligt nedan:

Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar

25E. IFRIC 1, *Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder,* kräver att angivna förändringar i en skuld avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd läggs till eller dras av från anskaffningsvärdet för den tillgång till vilken den är hänförlig. Tillgångens justerade avskrivningsbara belopp skrivs sedan av framåtriktat över dess återstående nyttjandeperiod. En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för förändringar i sådana skulder som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag skall förstagångstillämparen

(a) värdera skulden per tidpunkten för övergång till IFRS i enlighet med IAS 37,

(b) till den del skulden faller inom tillämpningsområdet för IFRIC 1, uppskatta det belopp som skulle ha innefattats i anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången när skulden först uppkom, genom att diskontera skulden till denna tidpunkt med användande av företagets bästa uppskattning av den historiska diskonteringsfaktorn (diskonteringsfaktorer) justerad (justerade) för risk som skulle ha tillämpats för den skulden över den mellanliggande perioden,

och

(c) beräkna den ackumulerade avskrivningen på detta belopp, per tidpunkten för övergång till IFRS, baserat på den aktuella uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod, genom att använda de regler för avskrivning som företaget antagit enligt IFRS.

▼M7

IFRIC-TOLKNING 2

Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

Referenser

— IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, (enligt omarbetning 2003).

— 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

▼M7

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 innehavaren 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 innehavaren 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 skall dessa inlösenvillkor bedömas vid fastställande av huruvida de finansiella instrumenten skall klassificeras som skulder eller eget kapital?

Beslut

5. Den avtalsenliga rätten för innehavaren av ett finansiellt instrument (inklusive medlemsandelar i ekonomiska föreningar) att begära inlösen innebär inte i sig att det finansiella instrumentet skall klassificeras som en finansiell skuld. I stället skall 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.

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. Avistainlåning, inklusive checkräkningar, inlåningskonton och liknande avtal som uppkommer när medlemmarna agerar som kunder är finansiella skulder i företaget.

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.

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. 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.

▼M7

10. Vid det första redovisningstillfället skall 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).

11. Enligt kraven i punkt 35 i IAS 32, redovisas utdelning till innehavare 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, skall 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). Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2005, skall företaget lämna upplysning om detta. Denna tolkning skall tillämpas retroaktivt.

▼M7

BILAGA

EXEMPEL PÅ TILLÄMPNING AV BESLUTET

Denna tolkning och dess bilaga utgör en helhet.

A1 I denna bilaga finns sju exempel på tillämpningen av IFRIC:s beslut. Exemplen utgör inte en fullständig förteckning, utan andra omständigheter är möjliga. Varje exempel utgår från att det inte finns några andra villkor, förutom dem som är angivna i exemplet, som skulle kräva att det finansiella instrumentet klassificeras som en finansiell skuld.

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.

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 följande:

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 skall 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 följande:

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

▼M7

motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie skall lösas in vid en viss tidpunkt eller när innehavaren så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en skyldighet att överföra finansiella tillgångar till innehavaren. *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.* [Kursiveringen tillagd här.]

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 följande:

a) 1 januari 20x1 100 000 andelar för 10 VE styck (1 000 000 VE),

b) 1 januari 20x2 100 000 andelar för 20 VE styck (ytterligare 2 000 000, 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 20x2 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 20x3 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 skall 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 20x1 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 20x2, 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 20x1 och 31 december 20x2.

Efter det 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 20x3, ett belopp om 1 000 000 VE, som är det högsta belopp som skall 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 20x3 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.

▼M7

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 balansdagen 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:

> ... ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösningsbart instrument”) är en finansiell skuld. Detta gäller även om kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer, eller om det inlösningsbara instrumentets juridiska form ger innehavaren en residual rätt till emittentens tillgångar. Om innehavaren har rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång motsvarar det inlösningsbara instrumentet definitionen av en finansiell skuld.

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.

Exempel 5

Förutsättningar

A14 Förutsättningarna i detta exempel är samma som i exempel 4. Dessutom, per balansdagen, 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 balansdagen 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

▼M7

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 är i form av medlemsandelar, kan den inlösa samtliga skulder. Per 31 december 20x1 är företagets sammanlagda utestående skulder 200 000 VE, varav 125 000 VE motsvarar konton för medlemsandelar. Enligt villkoren för medlemmarnas andelskonton kan innehavaren 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. Förbudet mot inlösen liknar de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Restriktionen är en villkorad begränsning av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga den 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.