KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1910/2005

av den 8 november 2005

om ändring av kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002, med avseende på International Financial Reporting Standard (IFRS) 1 och 6, IAS 1, 16, 19, 24, 38 och 39 samt International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)-tolkningarna 4 och 5

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

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

av följande skäl:

(1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1725/2003 [2] antogs vissa internationella redovisningsstandarder och tolkningar som förelåg per den 14 september 2002, inbegripet International Accounting Standard (internationell redovisningsstandard, IAS) 19 *Ersättningar till anställda*.

(2) Den 9 december 2004 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) International Financial Reporting Standard 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* (nedan kallad "IFRS 6"), som en övergångslösning för att göra det möjligt för företag inom denna sektor att följa IFRS utan större förändringar av gängse redovisningspraxis. IFRS 6 medger undantag från vissa av kraven i andra standarder för företag som har kostnader för prospektering och utvärdering. Under vissa förutsättningar får sådana företag fortsätta att redovisa utgifter för prospektering och utvärdering på samma sätt som tidigare. IFRS 6 inbegriper närmare vägledning om indikatorer för nedskrivning av tillgångar som är under prospektering eller utvärdering och tester för nedskrivning av sådana tillgångar.

(3) Den 16 december 2004 utfärdade IASB en ändring till IAS 19 *Ersättningar till anställda*. Genom ändringen införs ett ytterligare alternativ beträffande redovisningen av försäkringsmatematiska vinster och förluster för fasta planer för pensionsersättningar. Vinster och förluster av försäkringsmedel får nu redovisas i sin helhet i en förklaring om redovisade inkomster och utgifter utanför resultaträkningen, vilket innebär att försäkringsmatematiska vinster och förluster kan redovisas direkt som eget kapital. Ändringen specificerar även hur koncerner skall redovisa planer för förmånsbestämda gruppensionsförsäkringar i sina separata årsredovisningar och ställer krav på ytterligare upplysningar.

(4) Den 2 december 2004 offentliggjorde International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) tolkning nr 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal* (nedan kallad "IFRIC 4"). I IFRIC 4 fastställs kriterier för att avgöra om en avtalslösning utgör, eller innehåller inslag av leasing, exempelvis så kallade take-or-pay-avtal. IFRIC 4 klargör under vilka omständigheter avtalslösningar som inte utgör leasingavtal i rättslig mening ändå skall redovisas enligt IAS 17 *Leasing*.

(5) Den 16 december 2004 offentliggjorde International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) tolkning nr 5 *Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder* (nedan kallad "IFRIC 5"). IFRIC 5 visar hur en bidragsgivare skall redovisa sitt intresse i en fond och hur ytterligare bidrag skall redovisas.

(6) Överläggningarna med den tekniska sakkunskapen på området ger stöd för slutsatsen att IFRIC 6, IAS 19 samt IFRIC 4 och 5 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002.

(7) Antagande av IFRS 6, IAS 19 samt IFRIC 4 och 5 kräver följdändringar av IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, *IAS 16 Materiella anläggningstillgångar*, IAS 24 *Upplysningar om närstående*, IAS 38 *Immateriella tillgångar* och IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* för att säkerställa förenlighet mellan internationella redovisningsstandarder.

(8) Förordning (EG) nr 1725/2003 bör därför ändras i enlighet därmed.

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

[1] EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] EUT L 261, 13.10.2003, s. 1. Förordningen senast ändrad genom förordning (EG) nr 1751/2005 (EUT L 282, 25.10.2005, s. 3).

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Bilagan till förordning (EG) nr 1725/2003 ändras på följande sätt:

1. International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* skall infogas enligt bilagan till denna förordning.

2. IAS 19 *Ersättningar till anställda* skall ändras i enlighet med Ändring till IAS i bilagan till denna förordning.

3. International Financial Reporting Interpretations Committee's Interpretation (IFRIC-tolkning) 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal* skall infogas enligt bilagan till denna förordning.

4. IFRIC-tolkning 5 *Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder* skall infogas enligt bilagan till denna förordning.

5. International Financial Reporting Standard (IFRS) 1, IAS 16 och IAS 38 skall ändras i enlighet med bilaga B i IFRS 6 enligt bilagan till denna förordning.

6. IFRS 1, IAS 1 and IAS 24 skall ändras i enlighet med bilaga F i Ändring till IAS 19 enligt bilagan till denna förordning.

7. IFRS 1 skall ändras i enlighet med bilagan till IFRIC 4 enligt bilagan till denna förordning.

8. IAS 39 skall ändras i enlighet med bilagan till IFRIC 5 enligt bilagan till denna förordning.

Artikel 2

Alla företag skall börja tillämpa de standarder och tolkningar som anges i bilagan från första dagen av det räkenskapsår som inleds senast 2006.

Artikel 3

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

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

Utfärdad i Bryssel den 8 november 2005.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA FINANSIELLA RAPPORTERINGSSTANDARDER

IFRS 6	International Financial Reporting Standard (IFRS) 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*
IAS 19	Ändring till IAS 19 *Ersättningar till anställda*
IFRIC 4	IFRIC-tolkning nr 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*
IFRIC 5	IFRIC-tolkning nr 5 *Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder*

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 från IASB kan hämtas från webbplatsen www.iasb.org

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att precisera hur *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar* skall redovisas.

2. Standarden uppställer följande särskilda krav:

   a) Begränsade förbättringar av befintliga redovisningsmetoder för *prospekterings- och utvärderingsutgifter*.

   b) Företag som redovisar *prospekterings- och utvärderingstillgångar* skall bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov enligt denna standard och värdera varje behov i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*.

   c) Upplysningar skall ges som identifierar och förklarar de belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer genom prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar och hjälper användare av dessa finansiella rapporter att förstå storleken på, tidpunkten för och sannolikheten för framtida betalningsströmmar från varje redovisad prospekterings- och utvärderingstillgång.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Ett företag skall tillämpa standarden på de prospekterings- och utvärderingsutgifter som det ådrar sig.

4. Denna standard behandlar inte andra aspekter av redovisning av företag som sysslar med prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar.

5. Ett företag skall inte tillämpa denna standard på utgifter det ådrar sig

   a) före prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar, såsom utgifter företaget ådragit sig innan det erhållit legala rättigheter till prospektering på ett visst område,

   b) efter det att den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

REDOVISNING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Tillfälligt undantag från punkterna 11 och 12 i IAS 8

6. När ett företag som redovisar prospekterings- och utvärderingstillgångar tar fram sina redovisningsprinciper skall det tillämpa punkt 10 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

7. I punkterna 11 och 12 i IAS 8 anges ursprung till myndighetskrav och vägledning som företagsledningen skall beakta vid framtagande av en redovisningsprincip för en post om ingen standard särskilt tillämpas på denna post. Med beaktande av punkterna 9 och 10 nedan, undantar denna standard ett företag från att tillämpa dessa punkter på sina redovisningsprinciper för redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar.

VÄRDERING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Värdering vid det första redovisningstillfället

8. Prospekterings- och utvärderingstillgångar skall värderas till anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdets beståndsdelar för prospekterings- och utvärderingstillgångar

9. Ett företag skall fastställa en princip som anger vilka utgifter som redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar och tillämpa denna princip på ett konsekvent sätt. Vid detta fastställande beaktar företaget i vilken grad utgiften kan kopplas till att hitta särskilda mineraltillgångar. Följande är exempel på utgifter som kan innefattas i den första värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (listan är inte fullständig):

   a) Förvärv av prospekteringsrättigheter.

   b) Topografiska, geologiska, geokemiska och geofysiska studier.

   c) Prospekteringsborrning.

   d) Dikning.

   e) Provtagning.

   f) Aktiviteter i samband med utvärdering av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna en mineraltillgång.

10. Utgifter som är hänförliga till utvecklingen av mineraltillgångar skall inte redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar. I föreställningsramen och IAS 38 *Immateriella tillgångar* finns vägledning om redovisningen av tillgångar som uppkommer vid utveckling.

11. I enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* redovisar ett företag de förpliktelser för bortforslande och återställande som det ådrar sig under en viss period som följd av att ha genomfört prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

Värdering efter det första redovisningstillfället

12. Efter det första redovisningstillfället skall ett företag tillämpa antingen anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden påprospekterings- och utvärderingstillgångarna. Om omvärderingsmetoden tillämpas (metoden i IAS 16 *Anläggningstillgångar* eller metoden i IAS 38) skall det ske i överensstämmelse med klassificeringen av tillgångarna (se punkt 15).

Byten av redovisningsprinciper

13. **Ett företag får byta sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov för att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. Ett företag skall bedöma relevans och tillförlitlighet genom att använda kriterierna i IAS 8.**

14. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter skall ett företag visa att bytet innebär att de finansiella rapporterna i högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier.

KLASSIFICERING

Klassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

15. Ett företag skall klassificera prospekterings- och utvärderingstillgångar som materiella eller immateriella enligt de förvärvade tillgångarnas karaktär och tillämpa klassificeringen på ett konsekvent sätt.

16. Vissa prospekterings- och utvärderingstillgångar behandlas som immateriella (såsom borrningsrättigheter) medan andra är materiella (såsom fordon och bor-riggar). Till den del en materiell tillgång förbrukas vid utveckling av en immateriell tillgång, är det belopp som återspeglar denna förbrukning del av den immateriella tillgångens anskaffningsvärde. Användande av en materiell tillgång för att utveckla en immateriell tillgång innebär emellertid inte att den materiella tillgången omvandlas till en immateriell tillgång.

Omklassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

17. En prospekterings- och utvärderingstillgång skall inte längre klassificeras som sådan när den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas. Prospekterings- och utvärderingstillgångar skall prövas för nedskrivning och eventuella nedskrivningar redovisas, innan omklassificering sker.

NEDSKRIVNINGAR

Redovisning och värdering

18. **Prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov skall prövas när fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet för en prospekterings- och utvärderingstillgång kan överstiga dess återvinningsvärde. När fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet skall ett företag värdera, klassificera och lämna upplysning om varje nedskrivning i enlighet med IAS 36, förutom enligt vad som anges i punkt 21 nedan.**

19. Endast vad det gäller prospekterings- och utvärderingstillgångar skall punkt 20 i denna standard tillämpas i stället för punkterna 8–17 i IAS 36 vid identifiering av en prospekterings- och utvärderingstillgång som kan behöva skrivas ned. I punkt 20 används begreppet ”tillgångar” men detta gäller såväl prospekterings- och utvärderingstillgångar var för sig som en kassagenererande enhet.

20. En eller flera av följande fakta och omständigheter indikerar att ett företag bör pröva prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov (listan är inte fullständig):

a) Den period för vilken företaget har rätt att prospektera det angivna området har löpt ut under perioden eller kommer att löpa ut inom en nära framtid och väntas inte bli förnyad.

b) Betydande utgifter för ytterligare prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området ifråga är varken budgeterade eller planerade.

c) Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området ifråga har inte lett till upptäckt av mineraltillgångar i kvantiteter som är av kommersiell storlek och företaget har beslutat att upphöra med sådan verksamhet i området ifråga.

d) Tillräckliga uppgifter föreligger för att indikera, trots att en utveckling i området ifråga troligen fortsätter, att det redovisade värdet för prospekterings- och utvärderingstillgången troligen inte kan återvinnas helt genom framgångsrik utveckling eller vid en försäljning.

I varje sådant fall, eller liknande fall, skall företag pröva nedskrivningsbehovet i enlighet med IAS 36. Varje nedskrivning redovisas som en kostnad i enlighet med IAS 36.

Ange den nivå vid vilken prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov prövas

21. **Ett företag skall fastställa en redovisningsprincip för fördelning av prospekterings- och utvärderingstillgångar på kassagenererande enheter eller grupper av kassagenererande enheter i syfte att bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov. Varje kassagenererande enhet eller grupp av enheter på vilken en prospekterings- och utvärderingstillgång fördelas skall inte vara större än ett segment, baserat på antingen företagets primära eller dess sekundära indelningsgrund som fastställts i enlighet med IAS 14 *Segmentrapportering*.**

22. Den nivå som identifieras av företaget vad gäller prövning av prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov kan innehålla en eller flera kassagenererande enheter.

UPPLYSNINGAR

23. **Ett företag skall lämna upplysningar som identifierar och förklarar de redovisade belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.**

24. För att uppfylla punkt 23 skall ett företag lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter inklusive redovisningen av prospekterings- och utvärderingstillgångar,

b) de belopp avseende tillgångar, skulder, kostnader och intäkter samt kassaflöden från den löpande verksamheten och investeringsverksamheten som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

25. Ett företag skall behandla prospekterings- och utvärderingstillgångar som ett eget tillgångsslag och följa upplysningskraven i IAS 16 eller IAS 38 utifrån hur tillgångarna klassificeras.

IKRAFTTRÄDANDE

26. **Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2006, skall det upplysa om detta.**

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

27. Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav i punkt 18 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, skall företaget lämna upplysning om detta. I IAS 8 förklaras begreppet ”praktiskt ogenomförbart”.

Bilaga A

Definierade begrepp

IFRS 6 och dess bilagor utgör en helhet.

prospekterings- och utvärderingstillgångar	**Prospekterings- och utvärderingsutgifter** som redovisas som tillgångar i enlighet med företagets redovisningsprincip.
prospekterings- och utvärderingsutgifter	Utgifter som ett företag ådragit sig i samband med **prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar** innan den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten i att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.
prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar	Sökandet efter mineraltillgångar, innefattande mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke förnyelsebara naturtillgångar efter det att företaget har erhållit legala rättigheter att prospektera i ett visst område, som fastställandet av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna mineraltillgången.

Bilaga B

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, skall dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

B1. I IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* läggs en rubrik och punkt 36B till enligt nedan:

Undantag från kravet att tillhandahålla jämförande upplysningar avseende IFRS 6

36B Ett företag som inför IFRS före den 1 januari 2006 och väljer att införa IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* före den 1 januari 2006 behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt IFRS 6 för jämförelseperioder i företagets första finansiella rapporter enligt IFRS.

B2. I IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003 och efter ändringar till följd av IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*) ändras punkt 3 till följande ordalydelse:

3. Standarden tillämpas inte på

a) materiella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,*

b) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruk (se IAS 41 *Jord- och skogsbruk*),

c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*), eller

d) mineralrättigheter 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 b)–d).

B3. I IAS 38 *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004) ändras punkt 2 till följande ordalydelse:

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,**

***c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6* Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar), och**

d) utgifter för utvecklingen och utvinningen av mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Ändring av IAS 19 *Ersättningar till anställda*

Planer som omfattar flera arbetsgivare

Punkt 32A och det åskådliggörande exemplet läggs till och punkt 35 byter nummer till punkt 32B, enligt nedan.

32A. Det kan finnas en avtalsenlig överenskommelse, mellan planen som omfattar flera arbetsgivare och dess deltagare, som bestämmer hur planens överskott skall fördelas på deltagarna (eller underskottet finansieras). En deltagare i en plan som omfattar flera arbetsgivare, som innehåller en sådan överenskommelse enligt vilken planen redovisas som en avgiftsbestämd plan i enlighet med punkt 30 skall redovisa den tillgång eller skuld som uppkommer ur den avtalsenliga överenskommelsen samt den intäkt eller kostnad som blir följden i resultaträkningen.

Exempel som illustrerar punkt 32A

Ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare som inte upprättar planvärderingar baserat på IAS 19. Företaget redovisar därför planen som om den vore en avgiftsbestämd plan. En finansieringsvärdering som ej är utförd enligt IAS 19 visar ett underskott om 100 miljoner i planen. Planen har enligt avtal samtyckt till ett system av avgifter med arbetsgivare som deltar i planen, som kommer att eliminera skulden under de kommande fem åren. Företagets totala avgifter enligt avtalet är 8 miljoner.

Företaget redovisar en skuld för avgifterna justerade för pengars tidsvärde och en motsvarande kostnad i resultaträkningen.

32B. 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) varje skyldighet att enligt planens villkor finansiera eventuella underskott i planen om andra företag lämnar denna.

35. [Struken]

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan olika företag under samma bestämmande inflytande

Punkt 34 ändras och punkterna 34A och 34B läggs till enligt nedan.

34. Förmånsbestämda planer som delar risker mellan olika företag under samma bestämmande inflytande, exempelvis ett moderföretag och dess dotterföretag, är inte planer som omfattar flera arbetsgivare.

34A. Ett företag som deltar i en sådan plan skall erhålla information om planen som helhet värderad i enlighet med IAS 19 baserat på antaganden som gäller planen i sin helhet. Om det finns ett avtal eller en angiven policy avseende debitering av den förmånsbestämda nettokostnaden för planen som helhet, värderad i enlighet med IAS 19, på enskilda koncernföretag, skall företaget i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, redovisa den debiterade förmånsbestämda nettokostnaden. Om det inte finns något sådant avtal eller policy, skall den förmånsbestämda nettokostnaden redovisas i de separata eller enskilda finansiella rapporterna för det koncernföretag som juridiskt är planens den arbetsgivare som är ansvarig för planen. De andra koncernföretagen skall, i de separata eller enskilda finansiella rapporterna, redovisa en kostnad som motsvarar den avgift de skall erlägga för perioden.

34B. Deltagande i en sådan plan är en transaktion med närstående för varje enskilt koncernföretag. Ett företag skall därför, i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, lämna följande upplysningar:

a) Avtal eller angiven policy för debitering av den förmånsbestämda kostnaden eller det faktum att en sådan policy inte finns.

b) Den policy som används för att fastställa den avgift företaget skall betala.

c) Om företaget redovisar en fördelning av den förmånsbestämda nettokostnaden i enlighet med punkt 34A, all information om planen i sin helhet i enlighet med punkterna 120–121.

d) Om ett företag redovisar den avgift som skall betalas för perioden i enlighet med punkt 34A, information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i enlighet med punkterna 120A b–e, j, n, o, q och 121. De övriga upplysningskraven i punkt 120A tillämpas inte.

Redovisning av komponenterna i den förmånsbestämda kostnaden i resultaträkningen

Den rubrik som föregår punkt 61 ändras och punkt 61 ändras enligt nedan.

Resultaträkning

61. Ett företag skall redovisa nettot av följande belopp i resultaträkningen, utom till den del någon annan standard kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar:

a) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 63–91).

b) Räntekostnader (se punkt 82).

c) Den förväntade avkastningen på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 105–107) och på varje rätt till ersättning (se punkt 104A).

d) Aktuariella vinster och förluster, enligt vad som krävs i enlighet med företagets redovisningsprinciper (se punkterna 92–93D).

e) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (se punkt 96).

f) Effekten av eventuella reduceringar eller regleringar (se punkterna 109 och 110).

g) Effekten av begränsningsregeln i punkt 58 b, såvida den inte redovisas utanför resultaträkningen i enlighet med punkt 93C.

Aktuariella vinster och förluster

Punkterna 92, 93 och 95 ändras och punkterna 93A–93D läggs till, enligt nedan.

92. När företaget beräknar sin förmånsbestämda skuld i enlighet med punkt 54 skall det, enligt punkt 58A, redovisa en andel (som anges i punkt 93) av sina aktuariella vinster och förluster som intäkt eller kostnad om nettobeloppet av ackumulerade oredovisade aktuariella vinster och förluster vid slutet av den föregående rapporteringsperioden översteg det högre värdet av

a) 10 % av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen vid den tidpunkten (före avdrag av förvaltningstillgångar), och

b) 10 % 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 i enlighet med punkt 92 dividerat med den förväntade genomsnittliga återstående tjänstgöringstiden för de anställda som omfattas av planen. Ett företag kan emellertid införa en annan systematisk metod som leder till snabbare redovisning av aktuariella vinster och förluster, förutsatt att denna metod tillämpas konsekvent från period till period. Sådana systematiska metoder får tillämpas även om de aktuariella vinsterna och förlusterna ligger inom de gränsvärden som anges i punkt 92.

93A. Om, enligt vad som är tillåtet enligt punkt 93, ett företag inför en princip där det redovisar aktuariella vinster och förluster i den period där de inträffar, kan företaget redovisa dem utanför resultaträkningen, i enlighet med punkterna 93B–93D, förutsatt det gör det för

a) samtliga dess förmånsbestämda planer, och

b) samtliga dess aktuariella vinster och förluster.

93B. Aktuariella vinster och förluster som redovisas utanför resultaträkningen enligt vad som tillåts i punkt 93A skall presenteras i en redogörelse över förändringar i eget kapital med titeln ”redogörelse över redovisade intäkter och kostnader” som består endast av de poster som är angivna i punkt 96 i IAS 1 (enligt omarbetning 2003). Företaget skall inte redovisa de aktuariella vinsterna och förlusterna i en redogörelse över förändringar i eget kapital i den tabelluppställning som punkt 101 i IAS 1 hänvisar till eller i något annat format som innefattar de poster som är angivna i punkt 97 i IAS 1.

93C. Ett företag som redovisar aktuariella vinster och förluster i enlighet med punkt 93A skall också redovisa varje justering som uppkommer på grund av begränsningsregeln i punkt 58 b utanför resultaträkningen i redogörelsen över redovisade intäkter och kostnader.

93D. Aktuariella vinster och förluster samt justeringar som uppkommer på grund av begränsningsregeln i punkt 58 b, som har redovisats direkt i redogörelsen över redovisade intäkter och kostnader, skall omedelbart redovisas i balanserade vinstmedel. De skall inte redovisas i resultaträkningen under en efterföljande period.

95. På lång sikt kan aktuariella vinster och förluster komma att uppväga varandra. Därför kan uppskattningar av förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning uppfattas som ett intervall (eller en ”korridor”) kring den bästa uppskattningen. Ett företag får, men behöver inte, redovisa aktuariella vinster och förluster som ligger inom detta intervall. …

Upplysningar

En ny punkt 120 infogas och punkt 120 får nummer 120A samt ändras, tillsammans med punkt 121, enligt nedan.

120. Ett företag skall lämna upplysningar som hjälper de finansiella rapporternas läsare att bedöma karaktären på företagets förmånsbestämda planer och de ekonomiska effekterna av ändringar i dessa planer under perioden.

120A. Ett företag skall lämna följande upplysningar om förmånsbestämda planer:

a) Företagets redovisningsprincip för aktuariella vinster och förluster.

b) En allmän beskrivning av typ av plan.

c) En avstämning av ingående och utgående balanser av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen i vilken det separat framgår, i tillämpliga fall, de av periodens effekter som är hänförliga till var och en av följande:

i) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.

ii) Räntekostnad.

iii) Avgifter från deltagare i planen.

iv) Aktuariella vinster och förluster.

v) Förändringar i utländska valutakurser för planer som värderas i en annan valuta än företagets rapporteringsvaluta.

vi) Utbetalda ersättningar.

vii) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

viii) Rörelseförvärv.

ix) Reduceringar.

x) Regleringar.

d) En analys av den förmånsbestämda förpliktelsen i belopp som uppkommer från planer som är helt ofonderade och belopp som uppkommer från planer som är helt eller delvis fonderade.

e) En avstämning av ingående och utgående balanser av verkligt värde för förvaltningstillgångar och ingående och utgående balanser för varje rätt till ersättning som redovisas som en tillgång i enlighet med punkt 104A, i vilken det separat framgår, i tillämpliga fall, de av periodens effekter som är hänförliga till var och en av följande:

i) Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.

ii) Aktuariella vinster och förluster.

iii) Förändringar i utländska valutakurser för planer som värderas i en annan valuta än företagets rapporteringsvaluta.

iv) Avgifter från arbetsgivaren.

v) Avgifter från deltagare i planen.

vi) Utbetalda ersättningar.

vii) Rörelseförvärv.

viii) Regleringar.

f) En avstämning av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen i c och det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna i e jämfört med de tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen, i vilken det som minimum framgår

i) nettot av aktuariella vinster och förluster som inte redovisas i balansräkningen (se punkt 92),

ii) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som inte redovisats i balansräkningen (se punkt 96),

iii) varje belopp som inte har redovisats som tillgång på grund av begränsningsregeln i punkt 58 b,

iv) det verkliga värdet på balansdagen för varje rätt till ersättning vilken redovisas som en tillgång i enlighet med punkt 104A (med en kortfattad beskrivning av kopplingen mellan rätten till ersättning och förpliktelsen), och

v) övriga belopp som redovisas i balansräkningen.

g) Den totala kostnad som redovisas i resultaträkningen för vardera av följande kategorier, och de poster i vilka de ingår:

i) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.

ii) Räntekostnad.

iii) Förväntad avkastning på förvaltningstillgångar.

iv) Förväntad avkastning på varje rätt till ersättning som redovisats som en tillgång i enlighet med punkt 104A.

v) Aktuariella vinster och förluster.

vi) Kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

vii) Effekterna av eventuella reduceringar och regleringar.

viii) Effekten av begränsningsregeln i punkt 58 b.

h) Sammanlagt belopp som redovisas i redogörelsen över redovisade intäkter och kostnader för var och en av följande:

i) Aktuariella vinster och förluster.

ii) Effekten av begränsningsregeln i punkt 58 b.

i) För företag som redovisar aktuariella vinster och förluster i redogörelsen över redovisade intäkter och kostnader i enlighet med punkt 93A, det ackumulerade beloppet avseende de aktuariella vinster och förluster som redovisas i redogörelsen över redovisade intäkter och kostnader.

j) För varje viktigare kategori förvaltningstillgångar, som skall innefatta, men inte begränsas till, egetkapitalinstrument, skuldinstrument, fastigheter och alla andra tillgångar, den procentuella andel eller det belopp som varje viktigare kategori utgör av förvaltningstillgångarnas verkliga värde.

k) De belopp som har innefattats i förvaltningstillgångarnas verkliga värde för

i) varje kategori av företagets egna finansiella instrument, och

ii) tillgångar som används av företaget.

l) En beskrivning av den grund som använts för att fastställa den totala förväntade avkastningen på tillgångarna, inklusive effekten av de viktigare kategorierna förvaltningstillgångar.

m) Den faktiska avkastningen på förvaltningstillgångar och den faktiska avkastningen på varje rätt till ersättning vilken har redovisats som en tillgång i enlighet med punkt 104A.

n) De viktigaste aktuariella antaganden som har 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 varje rätt till ersättning som redovisas som tillgång i enlighet med punkt 104A,

iv) förväntad löneökningstakt (och förväntad ändring av index eller annan variabel som anges i en plans formella eller informella villkor som bas för framtida ökningar av ersättningar),

v) förändringar av sjukvårdskostnader, och

vi) övriga använda väsentliga aktuariella antaganden.

Ett företag 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.

o) Effekten av en ökning med en procentenhet och effekten av en minskning med en procentenhet på antagna sjukvårdskostnader för

i) sammanlagda kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period och räntekostnadskomponenter i periodiska nettosjukvårdskostnader efter avslutad anställning, och

ii) ackumulerad förmånsbestämd förpliktelse för sjukvårdskostnader efter avslutad anställning.

Vad gäller dessa upplysningar, skall alla andra antaganden vara konstanta. När det gäller planer i höginflationsekonomier, skall upplysningen vara effekten av en procentuell ökning eller minskning av den antagna sjukvårdskostnaden i en omfattning som motsvarar en procentenhet i en låginflationsekonomi.

p) Beloppen för det aktuella räkenskapsåret och de fyra föregående räkenskapsåren avseende

i) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, det verkliga värdet för förvaltningstillgångarna och överskott eller underskott i planen, och

ii) de erfarenhetsbaserade justeringar som uppkommer avseende

A. förvaltningsskulderna uttryckta antingen som 1. ett belopp eller 2. en procentuell andel av förvaltningsskulderna per balansdagen och

B. förvaltningstillgångarna uttryckta antingen som 1. ett belopp eller 2. en procentuell andel av förvaltningstillgångarna per balansdagen.

q) Arbetsgivarens bästa uppskattning, så snart den kan beräknas med rimlig precision, av de avgifter som väntas bli betalda till planen under det räkenskapsår som påbörjas efter balansdagen.

121. Enligt punkt 120A b krävs en allmän beskrivning av den aktuella typen av plan. En sådan beskrivning särskiljer exempelvis planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning. Beskrivningen av planen skall innefatta företagets praxis som ger upphov till informella förpliktelser inkluderade i värderingen av den förmånsbestämda förpliktelsen i enlighet med punkt 52. Ytterligare uppgifter krävs inte.

Ikraftträdande

Punkterna 159B och 159C läggs till och punkt 160 ändras enligt nedan.

159B. Ett företag skall tillämpa ändringarna i punkterna 32A, 34–34B, 61 och 120–121 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en period som börjar före den 1 januari 2006, skall företaget lämna upplysning om detta.

159C. Alternativet i punkterna 93A–93D kan användas för räkenskapsår som slutar den 16 december 2004 eller senare. Ett företag som använder alternativet för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006 skall också tillämpa ändringarna i punkterna 32A, 34–34B, 61 och 120–121.

160. IAS 8 tillämpas när ett företag byter redovisningsprinciper för att återspegla de ändringar som återfinns i punkterna 159–159C. När ett företag tillämpar dessa ändringar retroaktivt, enligt kraven i IAS 8, redovisar företaget dessa ändringar som om de antagits samtidigt som resten av standarden, förutom att ett företag kan lämna upplysning om de belopp som krävs enligt punkt 120A p eftersom beloppen fastställs för varje räkenskapsperiod framåtriktat från den första räkenskapsperiod som redovisas i de finansiella rapporter i vilka företaget först tillämpar ändringarna i punkt 120A.

Övriga ändringar i standarden

Som en följd av ändringarna ovan ändras följande hänvisningar.

I punkt 29 (b) ändras "***punkt 120***" till "***punkt 120A***".

I punkt 60, ändras "Punkt 120 c vi" till "Punkt 120A f iii".

I exemplet till punkt 60, ändras "***punkt 120 c vi***" till "***punkt 120A f iii***".

I punkt 104C, ändras "punkt 120 c vii" till "punkt 120A f iv".

I punkt 159 b

ändras "***punkterna 120 c vii, 120 f iv, 120 g och 120 h iii***"

till

"***punkterna 120A f iv, 120A g iv, 120A m och 120A n iii***".

Bilaga F infogas enligt nedan.

”BILAGA F

Ändringar i andra standarder

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar ändringarna i IAS 19 för en tidigare period, skall dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

A1. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2003) ändras i enlighet med vad som anges nedan.

Punkt 96 ändras till följande ordalydelse:

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

a) …

d) …

En redogörelse över förändringar i eget kapital som består endast av dessa poster skall kallas en redogörelse över redovisade intäkter och kostnader.

A2. I IAS 24 *Upplysningar om närstående* (enligt omarbetning 2003) ändras punkt 20 till följande ordalydelse:

20. Följande är exempel på transaktioner för vilka upplysning skall lämnas, i det fall de involverar närstående

a) …

i) …

Deltagande av ett moderföretag eller dotterföretag i en förmånsbestämd plan där riskerna delas upp mellan koncernföretag är en transaktion mellan närstående (se punkt 34B i IAS 19).

A3. I IFRS 1 *Första gången* International *Financial Reporting Standards tillämpas* läggs punkt 20A till enligt nedan:

20A. Ett företag kan lämna upplysning om de belopp som krävs enligt punkt 120A p eftersom beloppen fastställs för varje redovisningsperiod framåtriktat från övergångsdatum.”

IFRIC-TOLKNING 4

Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

REFERENSER

IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

IAS 17 *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

IAS 38 *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

BAKGRUND

1. Ett företag kan ingå ett avtal, bestående av en transaktion eller ett antal sammanhängande eller relaterade transaktioner, som inte har ett leasingavtals rättsliga form men som överlåter rätten att använda en tillgång (exempelvis en materiell anläggningstillgång) i utbyte mot en betalning eller en serie av betalningar. Exempel på avtal i vilka ett företag (leverantören) kan överlåta en sådan rätt att använda en tillgång till ett annat företag (köparen), ofta tillsammans med tjänster med anknytning till tillgången, innefattar:

   — outsourcingavtal (exempelvis outsourcing av ett företags databearbetningsfunktioner).

   — avtal inom telekombranschen, i vilka leverantörer av nätverkskapacitet ingår avtal att tillhandahålla köpare med rätten till kapacitet.

   — Så kallade take-or-pay-avtal och liknande avtal, i vilka köparna måste göra angivna betalningar oavsett om de tar emot leverans av avtalade produkter eller tjänster eller ej (exempelvis ett take-or-pay-avtal i sytte att förvärva i huvudsak hela en leverantörs kraftproduktion).

2. Denna tolkning innehåller vägledning om fastställande av huruvida sådana avtal är, eller innehåller, leasingavtal som skall redovisas i enlighet med IAS 17. Den innehåller inte vägledning om fastställande av hur ett sådant avtal skall klassificeras enligt den standarden.

3. I vissa avtal är den underliggande tillgång som är föremål för leasingavtalet en del av en större tillgång. Denna tolkning behandlar inte hur ett företag fastställer när en del av en större tillgång i sig är den underliggande tillgången när det gäller tillämpning av IAS 17. Icke desto mindre, omfattas avtal i vilka den underliggande tillgången skulle motsvara en beräkningsenhet av antingen IAS 16 eller IAS 38 av denna tolknings tillämpningsområde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning är inte tillämplig på avtal som är, eller innehåller, leasingavtal som undantas från tillämpningsområdet för IAS 17.

FRÅGESTÄLLNINGAR

5. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

   a) fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal enligt definition i IAS 17,

   b) när en bedömning eller en ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, skall göras, och

   c) om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, hur betalningarna för leasingavtalet skall skiljas från betalningar för andra delar av avtalet.

BESLUT

Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

6. Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal skall baseras på avtalets innebörd och kräver en bedömning av huruvida

   a) avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång eller tillgångar (tillgången), och

   b) avtalet överlåter en rätt att använda tillgången.

Avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång

7. Även om en särskild tillgång uttryckligen kan identifieras i ett avtal, omfattas den inte av ett leasingavtal om fullföljandet av avtalet inte är beroende av användandet av den särskilda tillgången. Om exempelvis leverantören är förpliktigad att leverera en angiven kvantitet varor och tjänster och har rätten och förmågan att tillhandahålla dessa varor eller tjänster genom användande av andra tillgångar som inte är angivna i avtalet, är fullföljandet av avtalet inte beroende av den särskilda tillgången och avtalet innehåller inte ett leasingavtal. En garantiförpliktelse som tillåter eller kräver ersättning av samma eller liknande tillgångar när den särskilda tillgången inte fungerar som den skall utesluter inte redovisning som leasingavtal. Dessutom utesluter inte ett avtalsvillkor (villkorat eller annat) som tillåter eller kräver att leverantören skall ersätta andra tillgångar oavsett orsak på eller efter ett angivet datum redovisning som leasingavtal före tidpunkten för ersättning.

8. En tillgång har implicit blivit angiven om, exempelvis, leverantören äger eller leasar endast en tillgång med vilken förpliktelsen skall fullföljas och det inte är ekonomiskt möjligt eller praktiskt genomförbart för leverantören att fullfölja sin förpliktelse genom användande av andra tillgångar.

Avtalet överlåter en rätt att använda tillgången

9. Ett avtal överlåter rätten att använda tillgången om avtalet till köparen (leasetagaren) överlåter rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången. Rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången överlåts om något av följande villkor uppfylls:

   a) Köparen har förmågan eller rätten att använda tillgången eller anvisa andra att använda tillgången på ett sätt som köparen bestämmer och samtidigt erhåller eller kontrollerar mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

   b) Köparen har förmågan eller rätten att kontrollera fysisk åtkomst till den underliggande tillgången och samtidigt erhålla eller kontrollera mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

   c) Fakta och omständigheter tyder på att det är osannolikt att en eller flera parter förutom köparen kommer att ta mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta som kommer att produceras eller genereras av tillgången under avtalstiden, och det pris som köparen kommer att betala för produktionen vare sig är avtalsenligt fast per enhet av produktionen eller motsvarar aktuellt marknadspris per enhet av produktionen vid tidpunkten för leverans av produktionen.

Bedömning eller ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

10. Bedömningen om huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal skall göras vid avtalets början, som är det tidigare av avtalsdatum och den tidpunkt då parterna har ett åtagande till varandra rörande de viktigaste villkoren i avtalet, baserat på alla fakta och omständigheter. En ny bedömning om huruvida avtalet innehåller ett leasingavtal efter avtalets början skall endast göras om ett av följande villkor uppfylls:

    a) Avtalsvillkoren har förändrats, såvida inte förändringen endast gäller förnyelse eller förlängning av avtalet.

    b) Ett villkor om förnyelse av avtalet utnyttjas eller en förlängning avtalas av avtalsparterna, såvida inte villkoret om förnyelse eller förlängningen innefattades i leasingperioden i enlighet med punkt 4 i IAS 17. Ett villkor om förnyelse eller förlängning av avtalet som inte innefattar ändring av något av villkoren i ursprungsavtalet före utgången av löptiden för ursprungsavtalet skall utvärderas i enlighet med punkterna 6–9 endast med avseende på förnyelse- eller förlängningsperioden.

c) Det är en ändring av fastställandet av huruvida fullföljandet är beroende av en angiven tillgång.

d) Det är en betydande förändring i tillgången, exempelvis en betydande fysisk förändring av en materiell anläggningstillgång.

11. En ny bedömning av ett avtal skall baseras på fakta och omständigheter per tidpunkten för den nya bedömningen, inklusive avtalets återstående löptid. Förändringar i uppskattningar och bedömningar (exempelvis den uppskattade mängd produktion som skall levereras till köparen eller andra potentiella köpare) skulle inte utlösa en ny bedömning. Om ett avtal får en ny bedömning och det fastställs att det innehåller ett leasingavtal (eller att det inte innehåller ett leasingavtal), skall redovisning som leasingavtal tillämpas (eller upphöra att tillämpas) från

a) i fallet i a, c eller d i punkt 10, när förändringen i omständigheter innebär att ny bedömning sker,

b) i fallet b i punkt 10, i början av förnyelse- eller förlängningsperioden.

Skilja betalningar för leasingavtalet från andra betalningar

12. Om ett avtal innehåller ett leasingavtal skall avtalsparterna tillämpa kraven i IAS 17 på avtalets leasingdel, såvida denna del inte är undantagen från de kraven i enlighet med punkt 2 i IAS 17. I enlighet med detta, om ett avtal innehåller ett leasingavtal, skall detta leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–19 i IAS 17. Andra delar i avtalet som inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17 skall redovisas i enlighet med andra standarder.

13. När det gäller tillämpningen av kraven i IAS 17 skall betalningar och annan ersättning som krävs enligt avtalet vid avtalets början eller vid en ny bedömning av avtalet delas upp i dem för leasingavtalet och dem för andra delar baserat på deras relativa verkliga värden. Minimileaseavgifter enligt definition i punkt 4 i IAS 17 innefattar endast betalningar för leasingavtalet (det vill säga rätten att använda tillgången) och exkluderar betalningar för andra delar av avtalet (exempelvis för tjänster och kostnaden för produktion).

14. I vissa fall kommer avskiljandet av betalningar för leasingavtal från betalningar för andra delar i avtalet att kräva att köparen använder en uppskattningsteknik. Exempelvis kan en köpare uppskatta leasingavgifterna genom hänvisning till ett leasingavtal för en jämförbar tillgång som inte innehåller några andra delar, eller genom att uppskatta betalningarna för de andra delarna i avtalet genom hänvisning till jämförbara avtal och sedan dra ifrån dessa betalningar från de sammanlagda betalningarna enligt avtalet.

15. Om en köpare kommer fram till att det är praktiskt ogenomförbart att skilja betalningarna åt på ett tillförlitligt sätt skall köparen

a) när det gäller ett finansiellt leasingavtal, redovisa en tillgång och en skuld till ett belopp motsvarande det verkliga värdet för den underliggande tillgång som identifierades i punkterna 7 och 8 som föremål för leasingavtalet. Därefter skall skulden minskas i takt med att betalningar görs och en implicit ränta för skulden redovisas genom att använda köparens marginella låneränta (*),

b) när det gäller ett operationellt leasingavtal, redovisa alla betalningar enligt avtalet som leasingavgifter för att iaktta upplysningskraven i IAS 17, men

i) lämna separat upplysning om dessa betalningar, skilt från minimileaseavgifter avseende andra avtal som inte innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal, och

ii) ange att de betalningar för vilka upplysning lämnats också innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal i avtalet.

(*) Det vill säga leasetagarens marginella låneränta enligt definition i punkt 4 i IAS 17.

IKRAFTTRÄDANDE

16. Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2006, skall företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNG

17. IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag använder detta undantag, skall det tillämpa punkterna 6–9 i tolkningen på avtal som är befintliga vid ingången av den tidigaste period för vilken jämförande information enligt IFRS presenteras baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna periods början.

Bilaga

Ändringar i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 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 ändras hänvisningen till punkterna 13–25E till 13–25F.

I punkt 13 ändras punkterna i och j, och punkt k infogas, med följande ordalydelse:

i) försäkringsavtal (punkt 25D),

j) skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (punkt 25E), och

k) leasingavtal (punkt 25F).

Efter punkt 25E läggs en ny rubrik till och punkt 25F infogas enligt följande:

LEASINGAVTAL

IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*

25F. En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*. Därför får en förstagångstillämpare fastställa huruvida ett avtal, som är befintligt vid tidpunkten för övergång till IFRS, innehåller ett leasingavtal baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna tidpunkt.

IFRIC-TOLKNING 5 (inkluderande av en ändring i IAS 39)

Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder

REFERENSER

IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*

IAS 28 *Innehav i intresseföretag*

IAS 31 *Andelar i joint ventures*

IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* (enligt omarbetning 2003)

SIC-12 *När skall ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* (enligt omarbetning 2004)

BAKGRUND

1. Syftet med fonder för nedläggning, återställande samt miljöåterställande åtgärder, nedan kallade ”nedläggningsfonder” eller ”fonder”, är att avskilja tillgångar för att finansiera vissa eller alla kostnader för att lägga ned en anläggning (såsom ett kärnkraftverk) eller viss utrustning (såsom bilar) eller för miljöåterställande åtgärder (såsom att rena förorenat vatten eller återställa mark där gruvdrift bedrivits), tillsammans kallat ”nedläggning”.

2. Tillskott till dessa fonder kan vara frivilliga eller krävas enligt föreskrift eller lag. Fonderna kan ha en av följande strukturer:

   a) Fonder som inrättas av en enda tillskottsgivare för att finansiera de egna nedläggningsförpliktelserna, oavsett om de gäller en viss plats eller ett antal geografiskt spridda platser.

   b) Fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser, när tillskottsgivare har rätt till ersättning för nedläggningskostnader motsvarande deras tillskott plus faktisk avkastning på dessa tillskott minus deras andel av kostnaderna för att administrera fonden. Tillskottsgivare kan ha en förpliktelse att betala ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

   c) Fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser när den föreskrivna tillskottsnivån baseras på aktuell aktivitet hos en tillskottsgivare och den ersättning som erhålls av denna tillskottsgivare baseras på tidigare aktiviteter. I sådana fall förekommer en potentiell felmatchning mellan storleken på de tillskott som tillskottsgivaren har betalat in (baserat på aktuell aktivitet) och det värde som går att realisera från fonden (baserat på tidigare aktivitet).

3. En sådan fond har i allmänhet följande egenskaper:

   a) Fonden administreras separat av oberoende förvaltare.

   b) Företagen (tillskottsgivarna) gör tillskott till fonden, som investeras i tillgångar som kan innefatta både skuld- och egetkapitalinstrument och som är tillgängliga som hjälp för att betala tillskottsgivarnas nedläggningskostnader. Förvaltarna bestämmer hur tillskotten investeras, inom de ramar som är uppsatta av fondens förvaltningsdokument och eventuell tillämplig lagstiftning eller andra föreskrifter.

c) Tillskottsgivare behåller förpliktelsen att betala nedläggningskostnader. Tillskottsgivare kan emellertid erhålla ersättning för nedläggningskostnader från fonden upp till det lägre beloppet av de uppkomna nedläggningskostnaderna och tillskottsgivarens andel av fondens tillgångar.

d) Tillskottsgivare kan ha begränsad eller ingen åtkomst till överskott av tillgångar i fonden utöver dem som används för att betala ersättningsbara nedläggningskostnader.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning tillämpas på redovisning i de finansiella rapporterna för en tillskottsgivare när det gäller intressen som uppkommer på grund av nedläggningsfonder som har båda följande egenskaper:

a) Tillgångarna administreras separat (antingen genom att de innehas av en separat juridisk person eller som åtskilda tillgångar i ett annat företag).

b) En tillskottsgivares rätt att få åtkomst till tillgångarna är begränsad.

5. En kvarstående rätt i en fond som går utöver rätten till ersättning, såsom avtalad rätt till utdelning när alla nedläggningsåtgärder är fullföljda eller vid avveckling av fonden, kan vara ett egetkapitalinstrument som faller inom tillämpningsområdet för IAS 39 och omfattas inte av tillämpningsområdet för denna tolkning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

6. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) hur skall en tillskottsgivare redovisa sitt intresse i en fond?

b) hur en förpliktelse skall redovisas när en tillskottsgivare är skyldig att betala in ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

BESLUT

Redovisning av intressen i en fond

7. Tillskottsgivaren skall redovisa sin förpliktelse att betala nedläggningskostnader som en skuld och redovisa intresset i fonden separat såvida inte tillskottsgivaren slipper betala nedläggningskostnader även om fonden underlåter att betala.

8. Tillskottsgivaren skall fastställa huruvida det har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden genom hänvisning till IAS 27, IAS 28, IAS 31 och SIC-12. Om det har det skall tillskottsgivaren redovisa sitt intresse i fonden i enlighet med dessa standarder.

9. Om en tillskottsgivare inte har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden, skall tillskottsgivarens redovisa rätten att erhålla ersättning från fonden som en ersättning i enlighet med IAS 37. Denna ersättning skall värderas till det lägsta av

a) det belopp avseende nedläggningsförpliktelsen som redovisas, och

b) tillskottsgivarens andel av det verkliga värdet på de nettotillgångar i fonden som är hänförliga till tillskottsgivare.

Förändringar i redovisat värde för rätten att erhålla ersättning som inte beror på avgifter till och betalningar från fonden skall redovisas i resultaträkningen i den period då dessa förändringar inträffar.

Redovisning av förpliktelser att göra ytterligare tillskott

10. När en tillskottsgivare har en potentiell förpliktelse att göra ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs eller om värdet på de tillgångar som fonden innehar minskar i en sådan omfattning att de inte räcker till för att fullgöra fondens ersättningsskyldighet, är denna förpliktelse en eventualförpliktelse som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37. Tillskottsgivaren skall redovisa en skuld endast om det är sannolikt att ytterligare tillskott kommer att göras.

Upplysningar

11. En tillskottsgivare skall lämna upplysning om karaktären på sitt intresse i en fond och alla begränsningar vad gäller åtkomst till tillgångarna i fonden.

12. När en tillskottsgivare har en potentiell förpliktelse att göra ytterligare tillskott som inte redovisas som en skuld (se punkt 10) skall tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 86 i IAS 37.

13. När en tillskottsgivare redovisar sitt intresse i fonden i enlighet med punkt 9 skall tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 85 c) i IAS 37.

IKRAFTTRÄDANDE

14. Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2006, skall företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNG

15. Byten av redovisningsprinciper skall redovisas i enlighet med kraven i IAS 8.

Bilaga

Ändring i IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

Ändringen i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en tidigare period, skall ändringen tillämpas för denna tidigare period.

A1. I punkt 2 i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* infogas punkt 2 j enligt nedan

2. Denna standard skall tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom

…

j) rättigheter till betalningar för att ersätta företaget för utgifter det tvingas ådra sig för att reglera en skuld som det redovisar som en avsättning i enlighet med IAS 37* Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, eller för vilka, under en tidigare period, det redovisade en avsättning i enlighet med IAS 37.