KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1260/2008

av den 10 december 2008

om ändring av förordning (EG) nr 1126/2008 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002, med avseende på Internationell redovisningsstandard (IAS) 23

(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 1126/2008 [2] antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 15 oktober 2008.

(2) Den 29 mars 2007 offentliggjorde International Accounting Standards Board (IASB) sin omarbetade internationella redovisningsstandard (IAS) 23, Lånekostnader, nedan kallad *den omarbetade IAS 23*. Genom den omarbetade IAS 23 avskaffas den valmöjlighet som fanns i den tidigare IAS 23 att omedelbart inräkna 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, i anskaffningsvärdet för tillgången. Alla sådana lånekostnader ska kapitaliseras och ingå i tillgångens anskaffningsvärde. Andra lånekostnader bör redovisas som en kostnad i den period de uppkommer. Den omarbetade IAS 23 ersätter IAS 23 enligt 1993 års omarbetning.

(3) Överläggningarna med EFRAG:s (European Financial Reporting Advisory Group) tekniska expertgrupp ger stöd för att den omarbetade IAS 23 uppfyller de tekniska kriterier för antagande som anges i artikel 3.2 i förordning (EG) nr 1606/2002. I enlighet med kommissionens beslut 2006/505/EG av den 14 juli 2006 om inrättande av en granskningsgrupp för redovisningsstandarder med uppgift att bistå kommissionen med yttranden om objektivitet och opartiskhet i rekommendationer från European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) [3] har granskningsgruppen för redovisningsstandarder granskat EFRAG:s rekommendation om godkännande och meddelat Europeiska kommissionen att den är objektiv och välavvägd.

(4) Förordning (EG) nr 1126/2008 bör därför ändras i enlighet med detta.

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

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

I bilagan till förordning (EG) nr 1126/2008 ska 1993 års omarbetning av den internationella redovisningsstandarden IAS 23, Lånekostnader, ersättas med 2007 års omarbetning av samma standard i enlighet med bilagan till den här förordningen.

Artikel 2

Alla företag ska tillämpa IAS 23 i 2007 års omarbetning, enligt bilagan till den här förordningen, senast från och med den första dagen av det första räkenskapsår som inleds efter den 31 december 2008.

Artikel 3

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

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

Utfärdad i Bryssel den 10 december 2008.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

[1] EGT L 243, 11.9.2002, s. 1.
[2] EUT L 320, 29.11.2008, s. 1.
[3] EUT L 199, 21.7.2006, s. 33.

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDER

IAS 23	IAS 23 *Lånekostnader* (omarbetad 2007)

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 ACCOUNTING STANDARD 23

Låneutgifter

GRUNDPRINCIP

1 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång utgör del av den tillgångens anskaffningsvärde. Övriga låneutgifter kostnadsförs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Ett företag skall tillämpa denna standard vid redovisning av låneutgifter.

3 Standarden behandlar inte den faktiska eller beräknade kostnaden för eget kapital, inklusive preferensaktiekapital som inte klassificeras som skuld.

4 Ett företag behöver inte tillämpa standarden på låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller tillverkning av:

(a) en kvalificerad tillgång som värderas till verkligt värde, exempelvis en biologisk tillgång, eller

(b) lagertillgångar som regelbundet tillverkas, eller på annat sätt framställs, i större kvantiteter.

DEFINITIONER

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

Låneutgifter är ränta och andra kostnader som uppkommer när ett företag lånar kapital.

En *kvalificerad tillgång* är en tillgång som med nödvändighet tar en betydande tid i anspråk att färdigställa för avsedd användning eller försäljning.

6 Låneutgifter kan innefatta:

(a) ränta på checkräkningskrediter samt på kort- och långfristig upplåning,

(b) periodisering av under- eller överkurs hänförlig till upplåning,

(c) periodiserade extra utgifter som uppkommit i samband med upplåning,

(d) räntedel avseende finansiella leasingavtal redovisade enligt IAS 17, *Leasingavtal*, samt

(e) valutakursdifferenser som uppkommer vid upplåning i utländsk valuta, till den del dessa betraktas som en justering av räntekostnader.

7 Beroende på omständigheterna kan något av nedanstående betraktas som kvalificerade tillgångar:

(a) lagertillgångar,

(b) produktionsanläggningar,

(c) kraftverk,

(d) immateriella tillgångar,

(e) förvaltningsfastigheter.

Finansiella tillgångar, och lagertillgångar som tillverkas eller på annat sätt framställs med kort tillverkningstid, är inte kvalificerade tillgångar. Tillgångar som är klara för avsedd användning eller försäljning när de förvärvas är inte kvalificerade tillgångar.

REDOVISNING

8 Ett företag skall aktivera låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång som del av den tillgångens anskaffningsvärde. Ett företag skall redovisa övriga låneutgifter som kostnad i den period när de uppkommer.

9 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång innefattas i tillgångens anskaffningsvärde. Sådana låneutgifter aktiveras som del av tillgångens anskaffningsvärde när det är sannolikt att de kommer att leda till framtida ekonomiska fördelar för företaget och kostnaderna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. När ett företag tillämpar IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*, redovisar det som kostnad den del av låneutgifterna som kompenserar för inflationen under samma period enligt punkt 21 i den standarden.

Låneutgifter som kan aktiveras

10 Låneutgifter som är direkt hänförliga till inköp, uppförande eller produktion av en kvalificerad tillgång är sådana låneutgifter som hade undvikits om åtgärden inte genomförts. När ett företag lånar kapital särskilt i syfte att förvärva en viss kvalificerad tillgång kan de låneutgifter som är direkt hänförliga till tillgången i fråga enkelt identifieras.

11 Det kan vara svårt att identifiera ett direkt samband mellan viss upplåning och en kvalificerad tillgång och bestämma den upplåning som annars hade undvikits. En sådan svårighet uppkommer exempelvis när ett företags finansiering samordnas centralt. Svårigheter uppstår också när en koncern använder låneinstrument vid upplåning av kapital till olika räntesatser och lånar ut detta kapital till andra företag i koncernen. Andra komplikationer uppstår vid lån i utländsk valuta eller lån som är knutna till utländska valutor när koncernen är verksam i höginflationsländer samt på grund av svängningar i valutakurser. Detta leder till svårigheter att fastställa storleken på de låneutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet av en kvalificerad tillgång och i sådana fall måste särskilda bedömningar göras.

12 Till den del ett företag lånar upp kapital särskilt i syfte att anskaffa en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras, skall företaget bestämma det belopp som kan aktiveras till de faktiska låneutgifterna som uppkommit under perioden för upplåningen efter avdrag för de eventuella finansiella intäkter som uppkommit när upplånat kapital tillfälligt placerats.

13 Finansieringen av en kvalificerad tillgång kan innebära att ett företag lånar upp kapital och ådrar sig låneutgifter innan del av eller samtliga medel använts för investeringar i en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras. I sådana fall placeras medlen ofta tillfälligt i avvaktan på att investeringen i tillgången genomförs. Vid bestämmandet av beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras för en viss period dras samtliga finansiella intäkter av sådant placerat kapital från de uppkomna låneutgifterna.

14 Till den del ett företag lånar upp kapital allmänt och använder det i syfte att förvärva en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras, skall beloppet av de låneutgifter som kan inräknas i tillgångens anskaffningsvärde fastställas genom att en räntesats tillämpas på investeringarna i den tillgången. Räntan skall vara det vägda genomsnittet av företagets låneutgifter för utestående lån under perioden, exklusive låneutgifter som är hänförliga till lån som upptagits särskilt i syfte att förvärva en tillgång för vilken låneutgifter kan aktiveras. Beloppet avseende de låneutgifter ett företag aktiverar under en period skall inte överstiga det belopp för låneutgifter som uppkommit under den perioden.

15 Under vissa omständigheter är det riktigt att ta med moderföretagets och dess dotterföretags samtliga lån vid beräkningen av ett vägt genomsnitt av låneutgifterna. Under andra är det riktigt för varje dotterföretag att använda ett vägt genomsnitt av låneutgifterna för sin egen upplåning.

Det redovisade värdet för den kvalificerade tillgången överstiger återvinningsvärdet

16 När det redovisade värdet eller det förväntade slutliga anskaffningsvärdet för den kvalificerade tillgången överstiger tillgångens återvinningsvärde, skrivs det redovisade värdet ned enligt kraven i andra standarder. Under vissa omständigheter återförs det nedskrivna beloppet enligt dessa andra standarder.

Påbörjande av aktivering

17 Ett företag skall börja aktivera låneutgifter som del av anskaffningsvärdet för en kvalificerad tillgång på påbörjandedatumet. Påbörjandedatum för aktivering är det datum när företaget först uppfyller samtliga villkor nedan:

(a) det har utgifter för tillgången,

(b) det ådrar sig låneutgifter, och

(c) det genomför aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning.

18 Utgifter för en kvalificerad tillgång omfattar endast sådana utgifter som har resulterat i betalningar, överlåtelser av andra tillgångar eller att räntebärande skulder uppkommit. Utgifter minskas med erhållna förskottsbetalningar och bidrag som är hänförliga till tillgången (se IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*). Det genomsnittliga redovisade värdet för tillgången under en period, inklusive tidigare aktiverade låneutgifter, är vanligen en tillräcklig approximation av de utgifter som räntesatsen tillämpas på under perioden.

19 De aktiviteter som krävs för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning eller försäljning omfattar mer än det fysiska uppförandet av tillgången. De innefattar tekniskt och administrativt arbete före påbörjandet av det fysiska uppförandet, såsom de aktiviteter som krävs att införskaffa tillstånd före påbörjandet av det fysiska uppförandet. Däremot utesluter sådana aktiviteter innehavet av en tillgång när ingen produktion eller utveckling som förändrar tillgångens beskaffenhet äger rum. Exempelvis aktiveras låneutgifter som uppkommer medan mark exploateras under den tid som exploateringsarbete pågår. Däremot uppfyller låneutgifter som uppkommer när mark som har förvärvats för exploatering innehas utan att något exploateringsarbete utförs inte kraven för aktivering.

Avbrott i aktivering

20 Ett företag skall göra avbrott i aktivering av låneutgifter under sådana längre perioder när det gör avbrott i aktiv utveckling av en kvalificerad tillgång.

21 Ett företag kan ådra sig låneutgifter under en längre period under vilken det gör avbrott i de aktiviteter som krävs för att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Sådana utgifter är utgifter för innehav av delvis färdigställda tillgångar och uppfyller inte kraven för aktivering. Ett företag gör emellertid vanligen inte avbrott i aktiveringen av låneutgifter under en period när det utför betydande tekniskt och administrativt arbete. Ett företag gör inte heller avbrott i aktiveringen av låneutgifter när ett tillfälligt uppehåll krävs som del av processen att färdigställa en tillgång för dess avsedda användning eller försäljning. Exempelvis fortsätter aktivering under den försening som blir följden av höga vattenstånd vid byggandet av en bro, om sådana höga vattenstånd är vanliga under byggnadsperioden i det berörda geografiska området.

Upphörande av aktivering

22 Ett företag skall upphöra att aktivera låneutgifter när det har slutfört i huvudsak alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa en kvalificerad tillgång för dess avsedda användning eller försäljning.

23 En tillgång är normalt färdigställd för avsedd användning eller försäljning när den fysiska framställningen av tillgången har avslutats, även om rutinmässigt administrativt arbete kan fortsätta. Om smärre åtgärder, exempelvis utsmyckning av en fastighet enligt köparens eller användarens specifikationer, är allt som återstår, indikerar detta att aktiviteterna i allt väsentligt är avslutade.

24 När ett företag slutför uppförandet av en kvalificerad tillgång i delar och varje del kan användas medan uppförandet av andra delar fortgår, skall företaget upphöra att aktivera låneutgifter när det i allt väsentligt slutför alla de aktiviteter som krävs för att färdigställa sådan del för avsedd användning eller försäljning.

25 Ett industriområde som innehåller flera byggnader där var och en för sig kan användas är ett exempel på en kvalificerad tillgång, där varje del kan användas, medan uppförandet av andra byggnader fortsätter. Ett exempel på en kvalificerad tillgång, som behöver vara färdig i alla delar innan någon del kan tas i bruk, är en fabrik som innefattar flera processer som utförs i en följd i olika delar av fabriken, såsom ett stålverk.

UPPLYSNINGAR

26 Ett företag skall lämna upplysning om

(a) beloppet för låneutgifter som har aktiverats under redovisningsperioden, samt

(b) den räntesats som använts för att fastställa beloppet för de låneutgifter som kan aktiveras.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

27 När tillämpning av denna standard innebär byte av redovisningsprincip skall ett företag tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till kvalificerade tillgångar för vilka påbörjandedatumet för aktiveringen är datumet för ikraftträdande eller senare.

28 Ett företag kan emellertid utse vilket datum som helst före datumet för ikraftträdande och tillämpa standarden på låneutgifter hänförliga till alla kvalificerade tillgångar för vilka påbörjandedatumet för aktiveringen är det datumet eller senare.

IKRAFTTRÄDANDE

29 Ett företag skall tillämpa standarden för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 januari 2009, skall företaget lämna upplysning om detta.

UPPHÄVANDE AV IAS 23 (OMARBETAD 1993)

30 Denna standard ersätter IAS 23, *Låneutgifter* [på svenska godkänd av EU som *Lånekostnader*], (omarbetad 1993).

Bilaga

Ändringar i andra uttalanden

Ändringarna i denna bilaga skall tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard för ett tidigare räkenskapsår, skall ändringarna tillämpas för denna tidigare period. I de ändrade punkterna är ny text understruken och borttagen text genomstruken.

A1 IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, ändras enligt nedan.

Punkterna 9, 12 och 13 ändras. Efter stycke 25H infogas en rubrik samt stycke 25I. Stycke 47G läggs till och skall ha följande lydelse:

”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 25D, 25H, 25I, 34A och 34B.

12 I denna standard anges två kategorier av undantag från principen att ett företags ingångsbalansräkning skall uppfylla kraven i alla IFRS:

(a) punkterna 13–25I och 36A–36C medger undantag från vissa krav i andra standarder.

(b) punkterna 26–34B förbjuder retroaktiv tillämpning av andra standarder i vissa avseenden.

13 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag

(a) …

(l) värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (punkt 25G),

(m) en finansiell tillgång eller en immateriell tillgång som redovisas enligt IFRIC 12, *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*, (punkt 25H), samt

(n) låneutgifter (punkt 25I).

Ett företag skall inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

Låneutgifter

25 I En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna 27 och 28 i IAS 23, *Låneutgifter*, enligt omarbetning 2007. I dessa punkter skall hänvisningar till ikraftträdandedatum tolkas som det senare av den 1 januari 2009 eller datum för övergång till IFRS.

47 G Ett företag skall tillämpa ändringarna i punkterna 13 (n) och 25I för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 23 för en tidigare period skall dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.”

A2 I IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, stryks den sista meningen i punkt 110.

A3 I IAS 7, *Kassaflödesanalys*, ändras punkt 32 till följande lydelse:

”32 I kassaflödesanalysen redovisas det sammanlagda beloppet för utbetalda räntor under en period, vare sig det har redovisats som en kostnad i resultaträkningen eller aktiverats enligt IAS 23, *Låneutgifter*.”

A4 I IAS 11, *Entreprenadavtal*, ändras den sista meningen i punkt 18 till följande lydelse:

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

A5 I IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, ändras punkt 23 till följande lydelse:

”23 Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är kontantpriset per redovisningsdatum. Om betalning sker med en kredittid som överstiger det normala, redovisas skillnaden mellan kontantpriset och den totala betalningen som räntekostnad under kreditens löptid såvida den inte aktiveras enligt IAS 23.”

A6 I IAS 38, *Immateriella tillgångar*, ändras punkt 32 till följande lydelse:

”32 Om betalning för en immateriell tillgång sker senare än enligt normala betalningsvillkor, utgörs anskaffningsvärdet av kontantpriset. Skillnaden mellan detta belopp och de totala betalningarna redovisas som räntekostnad över kreditperioden såvida den inte aktiveras enligt IAS 23, *Låneutgifter*.”

A7 I IFRIC-tolkning 1, *Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder*, ändras punkt 8 till följande lydelse:

”8 Den periodiska förändringen av nuvärdet skall redovisas i resultaträkningen som en finansieringskostnad allt eftersom den uppkommer. Aktivering enligt IAS 23 är ej tillåten.”