I

(Rättsakter vilkas publicering är obligatorisk)

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 2236/2004

av den 29 december 2004

om ändring av förordning (EG) nr 1725/2003 om antagande av vissa redovisningsstandarder i enlighet med Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 när det gäller de internationella finansiella rapporteringsstandarderna (IFRS) 1 och 3–5, de internationella redovisningsstandarderna (IAS) 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28 och 31–41 samt Ständiga tolkningskommitténs (SIC) tolkningar 9, 22, 28 och 32

(Text av betydelse för EES)

EUROPEISKA GEMENSKAPERNAS KOMMISSION HAR ANTAGIT DENNA FÖRORDNING

med beaktande av Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen,

genom Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder [1], särskilt artikel 3.1 i denna, och

av följande skäl:

(1) Genom kommissionens förordning (EG) nr 1715/2003 [2] antogs vissa internationella standarder och tolkningar som förelåg per den 1 september 2002.

(2) Den 31 mars 2004 offentliggjorde International Accounting Standard Board (IASB) bl.a. de tre nya internationella finansiella redovisningsstandarderna (IFRS) 3–5 och två reviderade standarder, IAS 36 och 38, vilka innehöll följdändringar. Den ändrade standarden kompletterar den ”grundstomme”, dvs. den uppsättning standarder som börsnoterade företag är skyldiga att tillämpa i sin sammanställda redovisning från och med den 1 januari 2005. Det generella målet är att förbättra kvaliteten på IAS samt öka redovisningsstandardernas enhetlighet runt om i världen.

(3) Samrådet med fackexperter bekräftar att de nya IFRS och reviderade IAS uppfyller de tekniska antagningskriterier som anges i artikel 3 i förordning (EG) nr 1606/2002, och i synnerhet kravet om att de skall bidra till det europeiska gemensamma bästa.

(4) Antagandet av IAS 36 medför som en konsekvens ändringar av IAS 16, som antogs genom förordning (EG) nr 1725/2003, för att säkerställa att de berörda redovisningsstandarderna överensstämmer sinsemellan.

(5) Antagandet av IFRS 3, 4 och 5 innebär därför ändringar av andra redovisningsstandarder och tolkningar för att säkra överensstämmelse mellan olika internationella redovisningsstandarder. Dessa följdändringar påverkar IFRS 1, IAS 1, 10, 12, 14, 16–19, 27, 28, 31–34 och 36–41 samt den 32:a tolkning som utfärdats av Ständiga tolkningskommittén (SIC). Vidare gör antagandet av IFRS 3 att följande utgår: Internationell redovisningsstandard (IAS) 22 och tolkningarna 9, 22 och 28 som utfärdats av ständiga tolkningskommittén. De bör därför bytas ut. Vidare bör antagandet av IFRS 5 leda till att IAS 35 byts ut.

(6) Förordning (EG) nr 1725/2003 bör därför ändras i enlighet med detta.

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

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

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

1) Den internationella redovisningsstandarden (IAS) 22 och tolkningarna 9, 22 och 28 som utfärdats av Ständiga tolkningskommittén (SIC) skall ersättas med den internationella finansiella rapporteringsstandarden (IFRS) 3 *Företagsförvärv och samgåenden* i bilagan till denna förordning.

[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 2086/2004 (EUT L 363, 9.12.2004, s. 1).

2) IFRS 4 *Försäkringskontrakt* skall införas i enlighet med bilagan till denna förordning.

3) IAS 35 skall ersättas med IFRS 5 *Anläggningstillgångar till försäljning och avveckling av verksamheter* i enlighet med bilagan till denna förordning.

4) IAS 36 och 38 skall ersättas med IAS 36 och 38 i enlighet med bilagan till denna förordning.

5) Genom antagandet av IFRS 3 skall ändringar följaktligen göras av IFRS 1, av IAS 12, 14, 16, 19, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 37 och 39 samt av SIC 32 för att säkra överensstämmelse mellan olika internationella redovisningsstandarder.

6) Genom antagandet av IFRS 4 skall ändringar följaktligen göras av IFRS 1, av IAS 18, 19, 32, 37, 39 och 40 för att säkra överensstämmelse mellan olika internationella redovisningsstandarder.

7) Genom antagandet av IFRS 5 skall ändringar följaktligen göras av IFRS 1, IFRS 3 och av IAS 1, 10, 16, 17, 27, 28, 31, 36, 37, 38, 40 och 41 för att säkra överensstämmelse mellan olika internationella redovisningsstandarder.

Artikel 2

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

Den skall tillämpas senast från och med den 1 januari 2005.

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

Utfärdad i Bryssel den 29 december 2004.

På kommissionens vägnar
Charlie McCREEVY
Ledamot av kommissionen

BILAGA

INTERNATIONELLA FINANSIELLA RAPPORTERINGSSTANDARDER

Nr	Namn
IFRS 3	Företagsförvärv och samgåenden
IFRS 4	Försäkringskontrakt
IFRS 5	Anläggningstillgångar till försäljning och avveckling av verksamheter
IAS 36	Nedskrivningar
IAS 38	Immateriella tillgångar

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 Internet (www.iasb.org.uk).

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
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.

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 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.

IFRS 3

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 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.

IFRS 3

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 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.

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.

IFRS 3

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

(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.**

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.

IFRS 3

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 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).

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.

(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.**

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.

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.

IFRS 3

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

(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*.

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.

IFRS 3

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**).

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 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.

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.

IFRS 3

(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.

(i) för skattefordringar och skatteskulder skall förvärvaren använda beloppet för den skattefördel 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.

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.

IFRS 3

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 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 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.

…

IFRS 3

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.

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.

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.

IFRS 3

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 *Anläggningstillgångar 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.

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.

IFRS 3

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.

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.

IFRS 3

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.

   (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
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.

IFRS 4

(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*).

(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).

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.

IFRS 4

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.

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.**

(*) 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.

IFRS 4

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),

(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 uppläggningsavgifter, såvida inte framtida förvaltningskostnader och hänförliga kostnader inte överensstämmer med jämförbara förhållanden på marknaden.

(c) att använda icke enhetliga redovisningsprinciper för dotterföretags försäkringsavtal (och eventuella hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar), utom i den mån det tillåts enligt punkt 24. Om dessa redovisningsprinciper inte är enhetliga, kan en försäkringsgivare byta dem om bytet inte gör redovisningsprinciperna mer olikartade och även uppfyller de övriga kraven i denna standard.

Försiktighet

26. En försäkringsgivare behöver inte byta redovisningsprinciper för försäkringsavtal för att eliminera överdriven försiktighet. Men om en försäkringsgivare redan värderar sina försäkringsavtal med tillräcklig försiktighet skall den inte införa ytterligare försiktighet.

(*) I den här punkten innefattar försäkringsskulder hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som diskuteras i punkterna 31 och 32.

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 redovisningspraxis 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 avkastningsnivå, diskontera den beräknade avkastningen på en annan nivå och innefatta resultatet i värderingen av skulden.

28. En försäkringsgivare kan åsidosätta det antagande som anges i punkt 27 endast om de övriga komponenterna i ett byte av redovisningsprinciper ökar relevansen och tillförlitligheten i dess finansiella rapporter tillräckligt för att uppväga minskningen i relevans och tillförlitlighet som innefattandet av framtida investeringsmarginaler lett till. Ponera exempelvis att en försäkringsgivares befintliga redovisningsprinciper för försäkringsavtal innebär överdrivet försiktiga antaganden som gjorts vid avtalets början och till en 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”.

IFRS 4

Försäkringsavtal som förvärvats i ett företagsförvärv eller samgående eller i en portföljöverlåtelse

31. För att uppfylla IFRS 3, *Företagsförvärv och samgående*, 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 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.**

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.

IFRS 4

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 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.

IFRS 4

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**.

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.

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 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. 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 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).

IFRS 4

(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.

(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.

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.

(*) I detta syfte utgör avtal som ingåtts samtidigt med en motpart (eller avtal som annars är beroende av varandra) ett enda avtal.

IFRS 4

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.

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 samgåenden*). 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.

IFRS 4

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 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 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 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 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.

IFRS 4

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.

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.

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.

IFRS 5

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.**

(*) 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.

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 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 avyttra (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.**

IFRS 5

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 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,

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,

(*) 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.

IFRS 5

(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,

(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 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,

IFRS 5

(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*.

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**.

IFRS 5

mycket sannolik	Betydligt mer trolig än **sannolik**.
anläggnings-tillgång	En tillgång som inte är en **omsättningstillgång**.
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.

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.

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.***

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, …

IFRS 5

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.

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.***

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.

IFRS 5

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) 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).

(*) Med ändringar 2003 enligt IAS 16.

IFRS 5

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,*Anläggningstillgångar 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.***

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.

IFRS 5

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,

(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”.

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

	Punkt
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

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 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 kassagenererande enhet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering.

Ett nedskrivningsbehov är det belopp med vilket en tillgångs eller kassagenererande enhets redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

En tillgångs eller kassagenererande enhets återvinningsvärde är det högre av dess verkliga värde minus försäljningskostnader och dess nyttjandevärde.

(*) XXXXXXXXXXXXXXX"""""

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 nedskrivningsbehov prövas före utgången av det aktuella räkenskapsåret.

IAS 36

(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,

(*) 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*.

(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 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,

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.

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.

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.

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.

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.

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.

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.***

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 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.

(*) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

IAS 36

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.

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 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 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.

103. Exempel 8 åskådliggör tillämpningen av dessa krav på gemensamma tillgångar.

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.

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.

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.

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.

IAS 36

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.

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.***

IAS 36

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 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 enheter) återvinningsvärde skulle innebära att enhetens (gruppen av enheter) 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.

(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 enheters) 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.***

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).

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.

IAS 36

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 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

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.

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.

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).

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.***

IAS 38

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

	Punkt
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
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,

IAS 38

(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 immateriella 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.**

***Anskaffningsvärde är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2,* Aktierelaterade ersättningar.**

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

IAS 38

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.

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).

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.

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.

IAS 38

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

(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 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.

IAS 38

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,

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.

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.

IAS 38

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,

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.

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*).

(*) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

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.

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.

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,

(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.

IAS 38

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.

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.

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.

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),

IAS 38

(iv) (eventuella) nedskrivningar som redovisas i periodens resultaträkning i enlighet med IAS 36,

(v) (eventuella) nedskrivningar som återförts i periodens resultaträkning enligt IAS 36,

(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.

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 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).