Den här texten är endast avsedd som ett dokumentationshjälpmedel och har ingen rättslig verkan. EU-institutionerna tar inget ansvar för innehållet. De autentiska versionerna av motsvarande rättsakter, inklusive ingresserna, publiceras i Europeiska unionens officiella tidning och finns i EUR-Lex. De officiella texterna är direkt tillgängliga via länkarna i det här dokumentet

►B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1126/2008

av den 3 november 2008

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

(Text av betydelse för EES)

(EUT L 320, 29.11.2008, s. 1)

Ändrad genom:

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

►**M20**	Kommissionens förordning (EG) nr 1171/2009 av den 30 november 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Kommissionens förordning (EU) nr 1293/2009 av den 23 december 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Kommissionens förordning (EU) nr 243/2010 av den 23 mars 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Kommissionens förordning (EU) nr 244/2010 av den 23 mars 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Kommissionens förordning (EU) nr 550/2010 av den 23 juni 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Kommissionens förordning (EU) nr 574/2010 av den 30 juni 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Kommissionens förordning (EU) nr 632/2010 av den 19 juli 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Kommissionens förordning (EU) nr 633/2010 av den 19 juli 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Kommissionens förordning (EU) nr 662/2010 av den 23 juli 2010	L 193	1	24.7.2010
►**M29**	Kommissionens förordning (EU) nr 149/2011 av den 18 februari 2011	L 46	1	19.2.2011
►**M30**	Kommissionens förordning (EU) nr 1205/2011 av den 22 november 2011	L 305	16	23.11.2011
►**M31**	Kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012	L 146	1	6.6.2012
►**M32**	Kommissionens förordning (EU) nr 1254/2012 av den 11 december 2012	L 360	1	29.12.2012
►**M33**	Kommissionens förordning (EU) nr 1255/2012 av den 11 december 2012	L 360	78	29.12.2012
►**M34**	Kommissionens förordning (EU) nr 1256/2012 av den 13 december 2012	L 360	145	29.12.2012
►**M35**	Kommissionens förordning (EU) nr 183/2013 av den 4 mars 2013	L 61	6	5.3.2013
►**M36**	Kommissionens förordning (EU) nr 301/2013 av den 27 mars 2013	L 90	78	28.3.2013
►**M37**	Kommissionens förordning (EU) nr 313/2013 av den 4 april 2013	L 95	9	5.4.2013
►**M38**	Kommissionens förordning (EU) nr 1174/2013 av den 20 november 2013	L 312	1	21.11.2013
►**M39**	Kommissionens förordning (EU) nr 1374/2013 av den 19 december 2013	L 346	38	20.12.2013
►**M40**	Kommissionens förordning (EU) nr 1375/2013 av den 19 december 2013	L 346	42	20.12.2013
►**M41**	Kommissionens förordning (EU) nr 634/2014 av den 13 juni 2014	L 175	9	14.6.2014
►**M42**	Kommissionens förordning (EU) nr 1361/2014 av den 18 december 2014	L 365	120	19.12.2014
►**M43**	Kommissionens förordning (EU) 2015/28 av den 17 december 2014	L 5	1	9.1.2015
►**M44**	Kommissionens förordning (EU) 2015/29 av den 17 december 2014	L 5	11	9.1.2015
►**M45**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2113 av den 23 november 2015	L 306	7	24.11.2015
►**M46**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2173 av den 24 november 2015	L 307	11	25.11.2015
►**M47**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2231 av den 2 december 2015	L 317	19	3.12.2015
►**M48**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2343 av den 15 december 2015	L 330	20	16.12.2015
►**M49**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2406 av den 18 december 2015	L 333	97	19.12.2015
►**M50**	Kommissionens förordning (EU) 2015/2441 av den 18 december 2015	L 336	49	23.12.2015
►**M51**	Kommissionens förordning (EU) 2016/1703 av den 22 september 2016	L 257	1	23.9.2016
►**M52**	Kommissionens förordning (EU) 2016/1905 av den 22 september 2016	L 295	19	29.10.2016
►**M53**	Kommissionens förordning (EU) 2016/2067 av den 22 november 2016	L 323	1	29.11.2016
►**M54**	Kommissionens förordning (EU) 2017/1986 av den 31 oktober 2017	L 291	1	9.11.2017
►**M55**	Kommissionens förordning (EU) 2017/1987 av den 31 oktober 2017	L 291	63	9.11.2017
►**M56**	Kommissionens förordning (EU) 2017/1988 av den 3 november 2017	L 291	72	9.11.2017
►**M57**	Kommissionens förordning (EU) 2017/1989 av den 6 november 2017	L 291	84	9.11.2017
►**M58**	Kommissionens förordning (EU) 2017/1990 av den 6 november 2017	L 291	89	9.11.2017
►**M59**	Kommissionens förordning (EU) 2018/182 av den 7 februari 2018	L 34	1	8.2.2018

►**M60**	Kommissionens förordning (EU) 2018/289 av den 26 februari 2018	L 55	21	27.2.2018
►**M61**	Kommissionens förordning (EU) 2018/400 av den 14 mars 2018	L 72	13	15.3.2018
►**M62**	Kommissionens förordning (EU) 2018/498 av den 22 mars 2018	L 82	3	26.3.2018
►**M63**	Kommissionens förordning (EU) 2018/519 av den 28 mars 2018	L 87	3	3.4.2018
►**M64**	Kommissionens förordning (EU) 2018/1595 av den 23 oktober 2018	L 265	3	24.10.2018
►**M65**	Kommissionens förordning (EU) 2019/237 av den 8 februari 2019	L 39	1	11.2.2019
►**M66**	Kommissionens förordning (EU) 2019/402 av den 13 mars 2019	L 72	6	14.3.2019
►**M67**	Kommissionens förordning (EU) 2019/412 av den 14 mars 2019	L 73	93	15.3.2019

▼B

KOMMISSIONENS FÖRORDNING (EG) nr 1126/2008

av den 3 november 2008

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

(Text av betydelse för EES)

Artikel 1

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

Artikel 2

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

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

Artikel 3

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

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

▼B

BILAGA

INTERNATIONELLA REDOVISNINGSSTANDARDER

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

▼B

IAS 40	*Förvaltningsfastigheter*
IAS 41	*Jord- och skogsbruk*
IFRS 1	*Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*
IFRS 2	*Aktierelaterade ersättningar*
IFRS 3	*Rörelseförvärv*
IFRS 4	*Försäkringsavtal*
IFRS 5	*Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*
IFRS 6	*Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*
IFRS 7	*Finansiella instrument: Upplysningar*
IFRS 8	*Rörelsesegment*
IFRS 9	*Finansiella instrument*
IFRS 10	*Koncernredovisning*
IFRS 11	*Samarbetsarrangemang*
IFRS 12	*Upplysningar om andelar i andra företag*
IFRS 13	*Separata finansiella rapporter*
IFRS 15	*Intäkter från avtal med kunder*
IFRS 16	*Leasingavtal*
IFRIC 1	*Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedläggning, återställande och liknande åtgärder*
IFRIC 2	*Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument*
IFRIC 4	*Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*
IFRIC 5	*Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder*
IFRIC 6	*Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter*
IFRIC 7	*Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering*
IFRIC 10	*Delårsrapportering och nedskrivningar*
IFRIC 12	IFRIC-tolkning 12 *Koncessioner för samhällsservice*
IFRIC 13	IFRIC:s tolkning 13 *Kundlojalitetsprogram*
IFRIC 14	IFRIC:s tolkning 14 *IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan*
IFRIC 15	IFRIC-tolkning 15 *Avtal om uppförande av fastigheter*
IFRIC 16	IFRIC Tolkning nr *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet*
IFRIC 17	IFRIC tolkning nr 17, *Utdelningar av sakvärden till ägare*
IFRIC 18	IFRIC-tolkning 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*
IFRIC 19	IFRIC-tolkning 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument*
IFRIC 20	IFRIC-tolkning 20 *Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas*

▼**M41**

IFRIC 21	IFRIC-tolkning 21 *Avgifter* (*)

▼**B**

IFRIC 22	IFRIC tolkning 22 *Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning*
IFRIC 23	IFRIC tolkning 23 *Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling*
SIC-7	*Införande av euro*
SIC-10	*Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet*
SIC-15	*Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*
SIC-25	*Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus*
SIC-27	*Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*
SIC-29	*Upplysningar om koncessioner för samhällsservice*
SIC-31	*Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*
SIC-32	*Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats*

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

▼M5

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 1

Utformning av finansiella rapporter

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

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

▼M32

4 Denna standard tillämpas inte på strukturen och innehållet i delårsrapporter i sammandrag, upprättade enligt IAS 34 *Delårsrapportering*. Punkterna 15–35 gäller dock sådana finansiella rapporter. Denna standard tillämpas i lika mån av alla företag, inklusive dem som utformar koncernredovisning enligt IFRS 10 *Koncernredovisning* och dem som utformar separata finansiella rapporter enligt IAS 27 *Separata finansiella rapporter*.

▼M5

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

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

DEFINITIONER

▼M53

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

▼M5

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

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

▼M5

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

(a) International Financial Reporting Standards (IFRS),

(b) International Accounting Standards (IAS), och

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

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

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

►M31 *Noter* innehåller information utöver den som presenteras i rapporten över finansiell ställning, rapport(er) över resultat och övrigt totalresultat, ◄ den separata ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (om sådan lämnas), rapport över förändringar i eget kapital och rapport över kassaflöden. Noter innehåller beskrivningar eller uppdelningar av poster som redovisas i dessa rapporter och information om poster som inte uppfyller kraven på att redovisas i dessa rapporter.

▼M53

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

Komponenterna i övrigt totalresultat innefattar

▼M31

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

(b) omvärderingar av förmånsbestämda planer (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*),

▼M5

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

▼M53

(d) vinster och förluster från investeringar i egetkapitalinstrument som identifieras som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 *Finansiella instrument*,

▼M53

(da) vinster och förluster på finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9,

(e) den effektiva delen av vinster och förluster på säkringsinstrument i en kassaflödessäkring och vinster och förluster på säkringsinstrument som säkrar investeringar i egetkapitalinstrument som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 (se kapitel 6 i IFRS 9),

(f) för vissa skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet, storleken på förändringen i verkligt värde som härrör från förändringarna i skuldens kreditrisk (se punkt 5.7.7 i IFRS 9),

(g) förändringar i en options tidsvärde vid uppdelning av realvärdet och tidsvärdet i ett optionsavtal och identifiering av endast förändringar i optionens realvärde som säkringsinstrument (se kapitel 6 i IFRS 9),

(h) förändringar i värdet på terminsdelar i terminskontrakt vid uppdelning av terminsdelen och avistadelen i ett terminskontrakt och identifiering av endast förändringar i avistadelen som säkringsinstrument, och förändringar i värdet för valutabasisspreaden för ett finansiellt instrument när det undantas från identifieringen av det finansiella instrumentet som säkringsinstrumentet (se kapitel 6 i IFRS 9).

▼M5

Ägare är innehavare av instrument som klassificeras som eget kapital.

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

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

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

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

FINANSIELLA RAPPORTER

Finansiella rapporters syfte

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

(a) tillgångar,

(b) skulder,

(c) eget kapital,

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

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

(f) kassaflöden.

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

Fullständiga finansiella rapporter

▼M49

10 Fullständiga finansiella rapporter utgörs av

a) en rapport över finansiell ställning vid periodens slut,

b) en rapport över resultat och övrigt totalresultat för perioden,

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

d) en rapport över kassaflöden för perioden,

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

ea) jämförande information för den föregående perioden enligt vad som anges i punkterna 38 och 38A, och

f) en rapport över finansiell ställning vid början av den föregående perioden då ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter i enlighet med punkterna 40A–40D.

Ett företag får använda andra benämningar på rapporterna än dem som används i denna standard. Ett företag får exempelvis använda benämningen ”rapport över totalresultat” i stället för ”rapport över resultat och övrigt totalresultat”.

▼M31

10A Ett företag får redovisa en enda rapport över resultat och övrigt totalresultat, med resultat och övrigt totalresultat redovisat i två avsnitt. Avsnitten ska redovisas tillsammans, där resultatavsnittet först redovisas direkt åtföljt av avsnittet övrigt totalresultat. Ett företag får redovisa resultatavsnittet i en separat rapport över resultat. I det fallet ska den separata rapporten över resultat omedelbart föregå rapporten som visar totalresultat, vilken ska inledas med resultat.

▼M5

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

▼M31

_____

▼M5

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

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

(b) företagets finansieringskällor och mål för skuldsättningsgrad, och

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

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

Allmänna drag

Rättvisande bild och förenlighet med IFRS

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

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

▼**M5**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

▼**M5**

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

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

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

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

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

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

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

Fortlevnadsprincipen

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

▼M5

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

Periodiseringsprincipen

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

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

Väsentlighet och sammanslagningar

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

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

▼M49

30A Vid tillämpning av denna och andra IFRS ska ett företag, med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter, besluta hur det sammanställer information i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper noterna. Ett företag ska inte minska förståbarheten i sina finansiella rapporter genom att fördunkla väsentlig information med oväsentlig information eller genom att slå samman väsentliga poster av olika art eller funktion.

31 I vissa IFRS anges information som måste ingå i de finansiella rapporterna, vilket inbegriper noterna. Ett företag behöver inte lämna någon särskild upplysning som krävs av en IFRS om informationen som följer av den upplysningen inte är väsentlig. Detta gäller även om IFRS:en innehåller en förteckning över särskilda krav eller beskriver dem som minimikrav. Ett företag ska också överväga att lämna ytterligare upplysningar när tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräckligt för att göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att förstå inverkan av vissa transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

▼M5

Kvittning

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

▼M5

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

▼M52

34 IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* kräver att ett företag värderar intäkter från kontrakt med kunder till det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot överföringen av utlovade varor eller tjänster. Till exempel speglar det intäktsbelopp som redovisas eventuella handelsrabatter och mängdrabatter. Ett företag genomför, i den ordinarie verksamheten, andra transaktioner som inte genererar intäkter, men som har betydelse för den huvudsakliga intäktsgenererande verksamheten. Ett företag redovisar resultaten av sådana transaktioner när denna redovisning återspeglar transaktionens eller någon annan händelses innebörd, genom att eventuell inkomst kvittas mot de utgifter som uppkommer vid transaktionen i fråga. Till exempel:

(a) Ett företag redovisar vinster och förluster vid avyttring av anläggningstillgångar, inklusive investeringar och rörelsetillgångar, genom att från ersättningsbeloppet dra av tillgångens redovisade värde och därtill hänförliga försäljningskostnader, och

▼M5

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

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

Rapporteringsfrekvens

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

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

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

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

▼M5

Jämförande information

▼M36

Minsta jämförande information

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

38A **Ett företag ska minst lägga fram två rapporter över finansiell ställning, två rapporter över resultat och övrigt totalresultat, två separata resultatrapporter (om sådana lämnas), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital, samt hänförliga noter.**

38B I vissa fall är kommentarerna i de finansiella rapporterna beträffande den föregående perioden eller de föregående perioderna relevanta även för den aktuella perioden. Exempelvis kan ett företag under den aktuella perioden lämna uppgifter om en rättstvist vars utgång var oviss vid slutet av den föregående rapportperioden och som fortfarande inte är avgjord. Användare kan ha nytta av av att information lämnas om att ovissheten förelåg i slutet av den föregående rapportperioden och av att information lämnas om de åtgärder som har vidtagits under perioden för att avlägsna ovissheten.

Ytterligare jämförande information

38C Ett företag får lägga fram jämförande information utöver de minsta jämförande finansiella rapporter som krävs enligt IFRS så länge den informationen tas fram i överensstämmelse med IFRS. Denna jämförande information kan bestå av en eller flera rapporter som det hänvisas till i punkt 10, men behöver inte innehålla en komplett uppsättning finansiella rapporter. När så är fallet ska företaget lägga fram noter som hänför sig till dessa tillkommande rapporter.

38D Ett företag får exempelvis lägga fram en tredje rapport över resultat och övrigt totalresultat (och därigenom visa den aktuella perioden, den föregående perioden och ytterligare en jämförbar period). Företaget är dock inte skyldigt att lägga fram en tredje rapport över finansiell ställning, en tredje rapport över kassaflöden eller en tredje rapport över förändringar i eget kapital (dvs. en ytterligare jämförande finansiella rapport). Företaget är skyldigt att i noterna till de finansiella rapporterna lägga fram den jämförande information som är hänförlig till den ytterligare rapporten över resultat och övrigt totalresultat.

———————

Byte av redovisningsprincip, retroaktiv omräkning eller omklassificering

40A **Ett företag ska utöver de minsta jämförande finansiella rapporter som krävs i punkt 38A lägga fram en tredje rapport över finansiell ställning vid den föregående periodens början om**

(a) **det tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt, gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter eller omklassificerar poster i sina finansiella rapporter, och**

▼M36

(b) **den retroaktiva tillämpningen, retroaktiva omräkningen eller omklassificeringen har en väsentlig inverkan på informationen i rapporten över finansiell ställning vid den föregående periodens början.**

40B Under de omständigheter som beskrivs i punkt 40A ska ett företag lägga fram tre rapporter över finansiell ställning, nämligen vid

(a) den aktuella periodens slut,

(b) den föregående periodens utgång, och

(c) den föregående periodens början.

40C När ett företag är skyldigt att lägga fram en ytterligare rapport över finansiell ställning i enlighet med punkt 40A måste det lämna den information som krävs i punkterna 41–44 och IAS 8. Det behöver dock inte redovisa de tillhörande noterna till den ingående rapporten över finansiell ställning per den föregående periodens början.

40D Datumet för den rapporten över ingående finansiell ställning ska vara början av den föregående perioden oavsett om ett företags finansiella rapporter redovisar jämförande information för tidigare perioder (såsom är tillåtet enligt punkt 38C).

41 Om ett företag ändrar uppställningen eller klassificeringen av poster i sina finansiella rapporter, ska företaget omklassificera jämförelsetalen utom i de fall en omklassificering inte är praktiskt genomförbar. När ett företag omklassificerar jämförelsetal ska det lämna upplysningar om följande (inklusive såsom vid böran av den föregående perioden):

(a) omklassificeringens karaktär.

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

(c) anledningen till omklassificeringen.

▼M5

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

(a) anledningen till att jämförelsetalen inte omklassificeras, och

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

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

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

▼M5

Konsekvent utformning

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

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

(b) en IFRS kräver en ändring av utformningen.

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

STRUKTUR OCH INNEHÅLL

Inledning

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

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

Identifiering av de finansiella rapporterna

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

Rapport över finansiell ställning

Information som ska redovisas i rapporten över finansiell ställning

▼M49

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

▼M5

(a) materiella anläggningstillgångar,

(b) förvaltningsfastigheter,

(c) immateriella tillgångar,

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

(e) placeringar redovisade enligt kapitalandelsmetoden,

▼M45

(f) biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41, *Jord- och skogsbruk*,

▼M5

(g) varulager,

(h) kundfordringar och andra fordringar,

(i) likvida medel,

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

(k) leverantörsskulder och andra skulder,

(l) avsättningar,

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

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

▼M5

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

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

(q) ►M11 innehav utan bestämmande inflytande ◄, redovisade i eget kapital, och

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

▼M49

55 Ett företag ska redovisa ytterligare poster (inbegripet uppdelning av poster som förtecknas i punkt 54), rubriker och delsummor i rapporten över finansiell ställning när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella ställning.

55A När ett företag redovisar delsummor i enlighet med punkt 55, ska dessa delsummor

a) bestå av poster med belopp som redovisas och värderas i enlighet med IFRS,

b) redovisas och rubriceras på ett sådant sätt som gör de poster som utgör delsumman tydliga och begripliga,

c) vara konsekventa från period till annan, i enlighet med punkt 45, och

d) inte redovisas med större vikt än de delsummor och totalsummor som krävs enligt IFRS för rapporten över finansiell ställning.

▼M5

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

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

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

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

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

(a) tillgångars karaktär och likviditet,

(b) tillgångars funktion i företaget, och

(c) belopp, karaktär och betalningstidpunkt för skulder.

▼M5

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

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

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

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

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

(b) mer än tolv månader efter rapportperioden.

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

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

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

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

▼M5

Omsättningstillgångar

66 Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när

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

(b) det innehar tillgången primärt för handelsändamål,

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

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

Ett företag ska klassificera alla andra tillgångar som anläggningstillgångar.

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

▼M53

68 Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det att företaget anskaffar tillgångar för bearbetning till dess att företaget erhåller likvida medel för dem. När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar antas den uppgå till tolv månader. Omsättningstillgångar innefattar tillgångar (såsom varulager och kundfordringar) som säljs, förbrukas eller realiseras som en del av den normala verksamhetscykeln, även när de inte förväntas bli realiserade inom tolv månader räknat från rapportperioden. Omsättningstillgångar omfattar också tillgångar som främst innehas för handelsändamål (till exempel finansiella tillgångar som uppfyller definitionen av innehas för handel i IFRS 9) och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella tillgångar.

▼M5

Kortfristiga skulder

▼M22

69 Ett företag ska klassificera en skuld som kortfristig när

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

b) det innehar skulden främst för handelsändamål

c) skulden ska regleras inom tolv månader efter rapportperioden

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

Ett företag ska klassificera alla andra skulder som långfristiga.

▼M5

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

▼M53

71 Andra kortfristiga skulder regleras inte inom ramen för den normala verksamhetscykeln, utan förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden eller innehas främst för handelsändamål. Exempel är vissa finansiella skulder som uppfyller definitionen av att innehas för handel i IFRS 9, checkräkningskrediter och den kortfristiga delen av långfristiga finansiella skulder, obetalda utdelningar, inkomstskatter och andra icke rörelserelaterade skulder. Finansiella skulder som utgör långfristig finansiering (det vill säga som inte ingår i det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel) och som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter rapportperioden är långfristiga skulder, och omfattas av punkterna 74 och 75.

▼M5

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

(a) den ursprungliga löptiden översteg tolv månader, och

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

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

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

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

▼**M5**

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

(a) långsiktig refinansiering,

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) för varje slag av aktiekapital

(i) beslutat antal aktier,

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

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

▼M6

80A Om ett företag har omklassificerat:

a) ett inlösbart finansiellt instrument klassificerat som egetkapitalinstrument, eller

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

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

▼M31

Rapport över resultat och övrigt totalresultat

———————

81A Rapporten över resultat och övrigt totalresultat (rapport över totalresultat) ska, utöver avsnitten resultat och övrigt totalresultat, innehålla följande:

(a) resultat,

(b) summa övrigt totalresultat,

(c) totalresultat för perioden, utgörande summan av resultat och övrigt totalresultat.

Om ett företag redovisar en separat resultatrapport redovisar det inte resultatavsnittet i rapporten som visar totalresultat.

▼M31

81B Ett företag ska redovisa följande punkter, utöver avsnitten resultat och övrigt totalresultat, som fördelning av resultat och övrigt totalresultat för perioden:

(a) periodens resultat hänförligt till

(i) innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) moderföretagets ägare.

(b) totalresultat för perioden hänförligt till

(i) innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) ägare till moderföretaget.

Om ett företag redovisar resultat i en separat rapport ska det redovisa a) i den rapporten.

Information som ska redovisas i resultatavsnittet eller i rapporten över resultat

▼M53

82 Utöver poster som krävs i andra IFRS ska resultatavsnittet eller rapporten över resultat innehålla resultatposter som redovisar följande belopp för perioden:

(a) Intäkter, med separat redovisade ränteintäkter beräknade enligt effektivräntemetoden.

(aa) Vinster och förluster till följd av borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

(b) Finansieringskostnader.

(ba) Nedskrivningsförluster (inbegripet återföringar av nedskrivningsförluster eller nedskrivningsvinster) som fastställts i enlighet med avsnitt 5.5 i IFRS 9.

(c) Andel av vinst och förlust i intresseföretag och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden.

(ca) Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde så att den värderas till verkligt värde via resultatet, eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan det tidigare upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång och dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen (enligt definitionen i IFRS 9).

(cb) Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat så att den värderas till verkligt värde via resultatet, eventuell ackumulerad vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat som omklassificeras till resultatet.

▼M31

(d) skattekostnad,

(e) [utgår]

(ea) ett samlat belopp för summan av avvecklade verksamheter (se IFRS 5).

(f)–(i) [utgår]

▼M31

Information som ska redovisas i avsnittet övrigt totalresultat

▼M49

82A **Avsnittet övrigt totalresultat ska redovisa poster som visar belopp för perioden**

a) av poster i övrigt totalresultat (exklusive belopp i punkt b), klassificerade efter posternas karaktär och grupperade som de poster som, enligt andra IFRS

i) inte senare kommer att omklassificeras till resultatet, och

ii) senare kommer att omklassificeras till resultatet när specifika villkor är uppfyllda,

b) av andel av det övriga totalresultatet i intresseföretags och joint ventures redovisade med tillämpning av kapitalandelsmetoden och delas upp i de poster som, enligt andra IFRS

i) inte senare kommer att omklassificeras till resultatet, och

ii) senare kommer att omklassificeras till resultatet när specifika villkor är uppfyllda.

▼M31

———————

▼M49

85 **Ett företag ska redovisa ytterligare poster (inbegripet uppdelning av posterna som förtecknas i punkt 82), rubriker och delsummor i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat när så är relevant för förståelsen av företagets finansiella resultat.**

85A När ett företag redovisar delsummor i enlighet med punkt 85, ska dessa delsummor

a) bestå av poster som omfattar belopp som redovisas och värderas i enlighet med IFRS,

b) redovisas och rubriceras på ett sådant sätt som gör de poster som utgör delsumman tydliga och begripliga,

c) vara konsekventa från period till annan, i enlighet med punkt 45, och

d) inte redovisas med större vikt än de delsummor och totalsummor som krävs enligt IFRS i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat.

85B Ett företag ska redovisa de poster i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat som summerar till eventuella delsummor som presenteras i enlighet med punkt 85 med de delsummor eller totalsummor som krävs enligt IFRS för sådan(a) rapport(er).

▼M31

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

87 Ett företag ska inte redovisa några intäkts- och kostnadsposter som extraordinära poster, vare sig i rapporten (-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat eller i noterna.

▼M5

Periodens resultat

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

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

Periodens övriga totalresultat

▼M31

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

91 Ett företag kan redovisa poster i övrigt totalresultat antingen

(a) netto efter avdrag för hänförliga skatteeffekter, eller

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

Om ett företag väljer alternativ b) ska det fördela skatten mellan de poster som därefter skulle kunna omklassificeras till resultatavsnittet och de poster som därefter inte kommer att omklassificeras till resultatavsnittet.

▼M5

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

▼M53

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

▼M31

94 Ett företag kan redovisa omklassificeringsjusteringar i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna. Ett företag som redovisar omklassificeringsjusteringar i noterna redovisar posterna i övrigt totalresultat efter hänförliga omklassificeringsjusteringar.

▼M53

95 Omklassificeringsjusteringar uppkommer exempelvis vid avyttrande av en utlandsverksamhet (se IAS 21) och när ett säkrat prognostiserat kassaflöde påverkar resultatet (se punkt 6.5.11 d i IFRS 9 avseende kassaflödessäkringar).

96 Omklassificeringsjusteringar uppkommer inte vid förändringar i omvärderingsreserv som redovisas enligt IAS 16 eller IAS 38 eller vid omvärderingar av förmånsbestämda planer som redovisas enligt IAS 19. Dessa komponenter redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras inte till resultatet under efterföljande perioder. Förändringar i omvärderingsreserv kan överföras till balanserade vinstmedel i efterföljande perioder när tillgången används eller när den tas bort från rapporten över finansiell ställning (se IAS 16 och IAS 38). I enlighet med IFRS 9 uppkommer inte omklassificeringsjusteringar om en kassaflödessäkring eller redovisningen av en options tidsvärde (eller terminsdelen av ett terminskontrakt eller valutabasisspreaden för ett finansiellt instrument) leder till belopp som avlägsnas från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden eller en separat del av eget kapital, och som redovisas direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för en tillgång eller skuld. Dessa belopp överförs direkt till tillgångar eller skulder.

▼M31

Uppgifter som ska redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat eller i noterna

▼M5

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

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

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

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

(c) avyttringar av materiella anläggningstillgångar,

(d) avyttringar av placeringar,

(e) avvecklade verksamheter,

(f) uppgörelser vid rättstvister, och

(g) övriga återföringar av avsättningar.

▼**M5**

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

▼**M31**

100 Företag uppmuntras att redovisa analysen i punkt 99 i rapporten(-erna) som visar resultat och övrigt totalresultat.

▼**M5**

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

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

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

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

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

▼M5

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

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

Rapport över förändringar i eget kapital

▼M29

Information som ska finnas i rapporten över förändringar i eget kapital

▼M53

106 Ett företag ska redovisa en rapport över förändringar i eget kapital i enlighet med punkt 10. Rapporten över förändringar i eget kapital ska innehålla följande information:

▼M29

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

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

▼M53

(c) [utgår]

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

(i) resultat,

(ii) övrigt totalresultat, och

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

▼M29

Information som ska finnas i rapporten över förändringar i eget kapital

106A För varje komponent i eget kapital ska företaget, antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna, lämna en analys av övrigt totalresultat per post (se punkt 106(d)(ii)).

107 Ett företag ska, antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna, ange utdelning som är redovisad som värdeöverföring till ägare under perioden och tillhörande utdelning per aktie.

▼M5

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

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

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

Rapport över kassaflöden

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

Noter

Struktur

112 Noterna ska

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

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

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

▼M49

113 Ett företag ska, så långt det är praktiskt genomförbart, presentera noterna på ett systematiskt sätt. Vid fastställandet av ett systematiskt sätt ska företaget beakta effekten på förståelsen och jämförbarheten i sina finansiella rapporter. Ett företag ska för varje post i rapporterna över finansiell ställning, resultat och övrigt totalresultat och i rapporterna över förändringar i eget kapital och över kassaflöden ange hänvisningar till eventuell hänförlig information i noterna.

▼M49

114 Exempel på systematisk ordning eller gruppering av noterna innefattar

a) ge större vikt åt de typer av dess aktiviteter som företaget anser vara mest relevanta för en förståelse av företagets finansiella resultat och ställning, såsom att gruppera ihop information om särskild operativ verksamhet.

b) gruppera ihop information om poster som värderas på likvärdigt sätt såsom tillgångar som värderas till verkligt värde, eller

c) följa posternas ordningsföljd i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat och rapporten över finansiell ställning, t.ex.

i) uttalande om att IFRS följs (se punkt 16),

ii) betydande redovisningsprinciper som tillämpas (se punkt 117),

iii) tilläggsinformation för poster som redovisas i rapporterna över finansiell ställning, rapporten (-erna) över resultat och övrigt totalresultat och i rapporterna över förändringar i eget kapital och över kassaflöden, i den ordning i vilken varje rapport och post redovisas, och

iv) andra upplysningar, inklusive

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

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

———————

▼M5

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

Upplysning om redovisningsprinciper

▼M49

117 Ett företag ska upplysa om dess betydande redovisningsprinciper inbegripande

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

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

▼M5

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

▼M49

119 När företagsledningen avgör om den ska lämna upplysning om en särskild redovisningsprincip beaktar den huruvida upplysning skulle underlätta för användarna att förstå hur transaktioner, andra händelser och förhållanden återspeglas i redovisat finansiellt resultat och finansiell ställning. Varje företag överväger vad användarna av dess finansiella rapporter skulle förvänta sig upplysning om, för den typen av företag, vad gäller dess verksamheters karaktär och principerna. Upplysningar om särskilda redovisningsprinciper är särskilt användbara för användare när dessa principer väljs ut från tillåtna alternativ i IFRS. Ett exempel är upplysningen om huruvida ett företag tillämpar det verkliga värdet eller anskaffningsvärdet för sina förvaltningsfastigheter (se IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*). Vissa IFRS kräver uttryckligen upplysningar om särskilda redovisningsprinciper, bland annat de val som företagsledningen gjort mellan olika principer som de tillåter. Exempelvis krävs enligt IAS 16 upplysning om de värderingsgrunder som används för olika slag av materiella anläggningstillgångar.

———————

▼M5

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

▼M49

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

▼M54

123 När företagsledningen tillämpar företagets redovisningsprinciper gör företagsledningen olika justeringar, med undantag av sådana som rör uppskattningar som i väsentlig grad kan påverka de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna. Företagsledningen gör exempelvis bedömningar för att fastställa:

▼M53

a) [utgår]

▼M54

b) när, i huvudsak, de betydande risker och fördelar som ett ägande av finansiella tillgångar och, för leasegivare, tillgångar som omfattas av leasingavtal överförs på andra företag, och

▼M53

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

d) om avtalsvillkoren för en finansiell tillgång vid bestämda tidpunkter ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

▼M5

►M32 124 En del av de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 122 krävs enligt andra standarder. Exempelvis kräver IFRS 12 *Upplysningskrav avseende innehav i andra företag* att ett företag upplyser om de bedömningar som det har gjort för att fastställa om det har ett bestämmande inflytande över ett annat företag. ◄ Enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* krävs upplysning om de kriterier som företaget tagit fram för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra.

Källor till osäkerhet i uppskattningar

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

(a) deras karaktär, och

(b) deras redovisade värde vid rapportperiodens slut.

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

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

▼M33

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

▼M5

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M33

133 Enligt andra IFRS krävs upplysning om vissa av de antaganden som annars skulle krävas enligt punkt 125. Exempelvis krävs enligt IAS 37 upplysningar, enligt angivna omständigheter, om viktiga antaganden rörande framtida händelser som påverkar olika slag av avsättningar. Enligt IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*, krävs upplysning om betydande antaganden (inbegripet värderingsteknik eller värderingstekniker och indata) som företaget använder vid värdering till verkligt värde av de tillgångar och skulder som redovisas till verkligt värde.

▼M5

Kapital

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

135 För att uppfylla punkt 134 lämnar företaget upplysningar om följande

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

(i) en beskrivning vad det hanterar som kapital,

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M6

Inlösbara finansiella instrument klassificerade som eget kapital

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

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

▼M6

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

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

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

▼M5

Övriga upplysningar

137 Ett företag ska i noterna lämna upplysning om

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

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

▼M6

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

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

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

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

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

▼M5

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M11

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

▼**M6**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M29**

139F Punkterna 106 och 107 ändras och punkt 106A läggs till genom *Förändringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼**M32**

139H IFRS 10 och IFRS 12, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 4, 119, 123 och 124. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 12.

▼**M33**

139I IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 128 och 133 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

139J *Redovisning av poster i övrigt totalresultat* (ändringar i IAS 1), utfärdade i juni 2011, ändrade punkter 7, 10, 82, 85–87, 90,91, 94, 100 och115, punkterna 10A, 81A, 81B och 82A läggs till, och punkterna 12, 81, 83 och 84 stryks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar från och med det första räkenskapsår som inleds 1 juli 2012 eller senare. Standarden får tillämpas tidigare. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta.

139K Genom IAS 19 *Ersättningar till anställda* (enligt omarbetning i juni 2011) ändrades definitionen av ”Övrigt totalresultat” i punkterna 7 och 96. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning i juni 2011).

▼**M36**

139L Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkterna 10, 38 och 41, ströks punkterna 39–40 och lades punkterna 38A–38D och 40A–40D till. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M52**

139N IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 34 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

139O IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 och 123 och strök punkterna 139E, 139G och 139M. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M49**

139P *Upplysningsinitiativ* (ändringar i IAS 1), utfärdad i december 2014, innebar ändring av punkterna 10, 31, 54–55, 82A, 85, 113–114, 117, 119 och 122, tillägg av punkterna 30A, 55A och 85A–85B och att punkterna 115 och 120 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Företag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 28–30 i IAS 8 avseende dessa ändringar.

▼**M54**

139Q I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 123. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M5**

UPPHÄVANDE AV IAS 1 (OMARBETAD 2003)

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

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 2

Varulager

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

2. Standarden är tillämplig för alla varulager, utom

a) [utgår]

b) finansiella instrument (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, och IFRS 9 *Finansiella instrument*), och

▼B

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

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

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

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

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

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

▼B

DEFINITIONER

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

Varor i lager utgörs av tillgångar

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

b) som är under tillverkning för sådan försäljning, eller

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

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

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

7. Nettoförsäljningsvärde avser det nettobelopp ett företag räknar med att kunna realisera vid försäljning av varor i lager i den ordinarie verksamheten. Verkligt värde avser det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av dessa varor genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för dessa varor. Det förra är ett företagsspecifikt värde; det senare är det inte. Nettoförsäljningsvärdet för varor i lager överensstämmer eventuellt inte med det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

▼M52

8. Varor i lager innefattar köpta varor för vidareförsäljning, inklusive exempelvis handelsvaror som köpts av en återförsäljare för vidareförsäljning samt mark och annan egendom för försäljning. Vidare innefattar varor i lager färdiga egentillverkade varor, eller produkter i arbete, samt material och förnödenheter som är avsedda att användas i tillverkningsprocessen. Utgifter för att fullgöra ett avtal med en kund som inte ger upphov till varulager (eller tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde) redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

▼B

VÄRDERING AV VARULAGER

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

Anskaffningsvärde för varulager

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

Inköpskostnader

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

▼B

Tillverkningskostnader

▼M54

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

▼B

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

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

Andra kostnader

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

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

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

▼B

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

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

d) försäljningskostnader.

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

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

Anskaffningsvärde för lager hos tjänsteföretag

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

Anskaffningsvärde för jord- och skogsbruksprodukter från biologiska tillgångar

▼M8

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

▼B

Metoder för att fastställa anskaffningsvärdet

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

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

▼B

Beräkningsmetoder

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

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

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

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

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

Nettoförsäljningsvärde

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

▼M52

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

▼B

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

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

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

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

REDOVISNING SOM KOSTNAD

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

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

▼B

UPPLYSNINGAR

36. De finansiella rapporterna ska innehålla upplysning om

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

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

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

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

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

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

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

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

▼M52

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

▼B

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

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

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M33

40C. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 6 ändrades och att punkt 7 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M52**

40E. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 2, 8, 29 och 37 ändrades och att punkt 19 utgick. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

40F. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 2 och strök punkterna 40A, 40B och 40D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

40G. I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 12. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

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

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

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 7

▼M5

Rapport över kassaflöden [1]

▼B

SYFTE

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

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

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

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

NYTTAN MED INFORMATION OM KASSAFLÖDEN

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

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

▼B

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

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

DEFINITIONER

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

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

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

Kassaflöde utgörs av in- och utflöden av likvida medel.

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

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

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

Likvida medel

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

▼B

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

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

REDOVISNING AV KASSAFLÖDENA I KATEGORIER

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

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

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

Den löpande verksamheten

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

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

a) Inbetalningar avseende sålda varor och utförda tjänster.

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

▼B

c) Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.

d) Utbetalningar avseende löner och andra personalutgifter.

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

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

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

▼M8

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

▼B

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

Investeringsverksamheten

▼M22

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

▼B

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

Finansieringsverksamheten

▼M54

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

▼B

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

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

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

d) Utbetalningar vid återbetalning av lån, och

▼M54

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

▼B

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN DEN LÖPANDE VERKSAMHETEN

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

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

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

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

a) direkt från företagets räkenskaper eller

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

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

ii) andra icke kassaflödespåverkande poster, och

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

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

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

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

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

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

REDOVISNING AV KASSAFLÖDEN FRÅN INVESTERINGS- OCH FINANSIERINGSVERKSAMHETERNA

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

▼B

KASSAFLÖDEN SOM KAN NETTOREDOVISAS

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

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

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

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

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

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

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

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

a) kapitalbelopp hänförliga till kontokortskunder,

b) förvärv och avyttring av placeringar, och

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

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

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

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

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

KASSAFLÖDEN I UTLÄNDSK VALUTA

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

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

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

▼B

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

29. [Struken]

30. [Struken]

RÄNTOR OCH UTDELNINGAR

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

▼M1

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

▼B

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

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

INKOMSTSKATT

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

▼B

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

INNEHAV I DOTTERFÖRETAG, INTRESSEFÖRETAG OCH JOINT VENTURES

▼M32

37. När ett innehav i ett intresseföretag, joint venture eller dotterföretag redovisas med tillämpning av kapitalandelsmetoden eller anskaffningsvärdemetoden, ska ägarföretaget i kassaflödesanalysen endast redovisa kassaflöden mellan ägarföretaget och investeringsobjektet, såsom exempelvis utdelningar och förskott.

38. Ett företag som redovisar sitt innehav i ett intresseföretag eller ett joint venture enligt kapitalandelsmetoden ska i sin kassaflödesanalys inkludera kassaflöden som avser dess innehav i intresseföretaget eller joint venture-företaget och utdelningar och andra in- eller utbetalningar mellan ägarföretaget och intresseföretaget eller joint venture-företaget.

▼M11

ÄNDRINGAR I ÄGARANDELAR I DOTTERFÖRETAG OCH ANDRA VERKSAMHETER

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

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

(a) totalt erlagd eller erhållen ersättning,

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

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

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

▼M38

40A. Ett investmentföretag, enligt definitionen i IFRS 10 *Koncernredovisning*, behöver inte tillämpa punkt 40 c eller d på innehav i ett dotterföretag som ska värderas till verkligt värde via resultatet.

▼M11

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

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

▼M38

42A. Kassaflöden som härrör från ändringar i ägarandelar i dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande ska klassas som kassaflöden från finansiella verksamheter, såvida inte dotterföretaget innehas av ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10, och ska värderas till verkligt värde via resultatet.

42B. Ändringar i ägarandelar i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande, såsom ett moderföretags efterföljande köp eller försäljning av ett dotterföretags egetkapitalinstrument, redovisas som egetkapitaltransaktioner (se IFRS 10), såvida inte dotterföretaget innehas av ett investmentföretag och ska värderas till verkligt värde enligt resultaträkningen. Följaktligen klassificeras de kassaflöden som uppstår på samma sätt som andra transaktioner med ägare enligt beskrivning i punkt 17.

▼B

TRANSAKTIONER SOM INTE MEDFÖR BETALNINGAR

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

▼M54

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

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

▼B

b) Förvärv av ett företag genom apportemission.

c) Konvertering av skuld till eget kapital

▼M58

FÖRÄNDRINGAR I SKULDER HÄNFÖRLIGA TILL FINANSIERINGSVERKSAMHETEN

44A. Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma förändringar i skulder som är hänförliga till finansieringsverksamheten, vilket inkluderar både förändringar hänförliga till kassaflöden och förändringar som inte påverkar kassaflöden.

44B. I den utsträckning det är nödvändigt för att uppfylla kravet i punkt 44A ska företag lämna upplysningar om följande förändringar i skulder hänförliga till finansieringsverksamheten:

a) Förändringar hänförliga till kassaflöden från finansiering.

b) Förändringar som är hänförliga till erhållande eller förlust av bestämmande inflytande över dotterföretag eller andra verksamheter.

c) Effekten av ändrade valutakurser.

d) Förändringar i verkligt värde.

e) Andra förändringar.

44C. Skulder hänförliga till finansieringsverksamheten är skulder för vilka kassaflödena har klassificerats, eller för vilka framtida kassaflöden kommer att klassificeras, som kassaflöden från finansieringsverksamheten i rapporten över kassaflöden. Därutöver gäller upplysningskravet i punkt 44A även förändringar i finansiella tillgångar (exempelvis tillgångar som säkrar skulder hänförliga till finansieringsverksamheten) om kassaflödena från de finansiella tillgångarna har inkluderats, eller om de framtida kassaflödena kommer att inkluderas, i kassaflöden från finansieringsverksamheten.

44D. Ett sätt att uppfylla upplysningskravet i punkt 44A är att lämna en avstämning mellan ingående och utgående balanser i rapporten över finansiell ställning för skulder hänförliga till finansieringsverksamheten, inklusive de förändringar som anges i punkt 44B. När ett företag lämnar en sådan avstämning i sina upplysningar, ska det ge tillräcklig information för att användare av de finansiella rapporterna ska kunna koppla poster i avstämningen till rapporten över finansiell ställning och rapporten över kassaflöden.

44E. Om ett företag lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 44A tillsammans med upplysningar om förändringar i andra tillgångar och skulder, ska information om förändringar i skulder hänförliga till finansieringsverksamheten lämnas separat från förändringar i dessa andra tillgångar och skulder.

▼B

LIKVIDA MEDELS SAMMANSÄTTNING

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

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

▼B

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

ÖVRIGA UPPLYSNINGAR

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

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

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

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

▼M32

_____

▼B

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

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

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

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

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼**M11**

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

▼**M8**

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

▼**M22**

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

▼**M32**

57. IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 37, 38 och 42B och strök punkt 50 (b). Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼**M38**

58. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 42A och 42B ändrades och att punkt 40A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M54**

59. IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 17 och 44. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M58**

60. *Upplysningsinitiativet* (ändringar i IAS 7), utfärdat i januari 2016, innebar ett tillägg av punkterna 44A-44E. Företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. När företaget först tillämpar ändringarna, behöver det inte lämna jämförande information för tidigare perioder.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 8

Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

SYFTE

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

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

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

DEFINITIONER

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

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

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

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

a) International Financial Reporting Standards,

b) International Accounting Standards, och

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

   från annan information.

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

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

▼B

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

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

REDOVISNINGSPRINCIPER

Val och tillämpning av redovisningsprinciper

▼M8

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

▼B

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

▼M8

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

▼B

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

a) relevant som underlag för användarnas ekonomiska beslutsfattande, och

b) tillförlitlig, så att de finansiella rapporterna

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

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

iii) är neutrala, det vill säga opartiska,

iv) är försiktiga, och

v) är fullständiga i alla väsentliga hänseenden.

▼M8

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

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

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

▼B

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

Konsekvens i redovisningsprinciper

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

Byten av redovisningsprinciper

14. Ett företag ska byta redovisningsprincip endast om bytet

a) krävs av en standard eller en tolkning, eller

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

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

16. Nedanstående utgör inte byten av redovisningsprinciper

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

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

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

▼B

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

Tillämpa byten av redovisningsprinciper

19. Med beaktande av punkt 23

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

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

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

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

Retroaktiv tillämpning

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

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

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

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

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

▼B

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

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

Upplysningar

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

a) standardens eller tolkningens titel,

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

c) karaktären på bytet av redovisningsprincip,

d) i tillämpliga fall, en beskrivning av övergångsbestämmelserna,

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

a) karaktären på bytet av redovisningsprincip,

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

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

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

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

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

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

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

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

a) detta faktum, och

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

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

a) den nya standardens eller tolkningens titel,

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

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

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

e) antingen

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

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

▼B

FÖRÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR

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

a) osäkra fordringar,

b) inkurans i varulager,

c) verkligt värde på finansiella tillgångar eller finansiella skulder,

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

e) garantiförpliktelser.

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

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

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

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

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

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

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

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

▼B

Upplysningar

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

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

FEL

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

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

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

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

Begränsningar vid retroaktiv tillämpning

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

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

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

▼B

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

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

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

Upplysningar om fel i tidigare perioder

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

a) karaktären på felet i den tidigare perioden,

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

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

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

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

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

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

NÄR RETROAKTIV TILLÄMPNING OCH RETROAKTIV OMRÄKNING ÄR PRAKTISKT OGENOMFÖRBAR

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

▼B

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

▼M33

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

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

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

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

▼M53

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

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼**M33**

54C. IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 52 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M53**

54E IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 53 och strök punkterna 54A, 54B och 54D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

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

56. Denna standard ersätter följande tolkningar:

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

b) SIC-18, *Alternativa redovisningsprinciper*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 10

▼M5

Händelser efter rapportperioden

▼B

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa

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

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

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

DEFINITIONER

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

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

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

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

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

▼B

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

Exempel

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

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

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

Exempel

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

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

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

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som beaktas

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

▼M53

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

▼B

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

▼M53

b) Information som erhålls efter rapportperiodens slut och som indikerar att en tillgång redan vid rapportperiodens slut hade minskat i värde eller att beloppet av en tidigare nedskrivningsförlust för denna tillgång måste justeras. Till exempel:

i) att en av företagets kunder går i konkurs efter rapportperiodens slut bekräftar normalt att kunden var kreditförsämrad vid rapportperiodens slut.

▼B

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

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

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

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

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas

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

►M33 11. Ett exempel på en händelse efter rapportperiodens slut som inte beaktas är en nedgång i verkligt värde på företagets placeringar, mellan rapportperiodens slut och den dag då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. Värdenedgången hänförs normalt inte till placeringarnas förhållande på rapportperiodens slut, utan återspeglar omständigheter som därefter har uppstått. ◄ Därför justerar ett företag inte de i sina finansiella rapporter redovisade belopp för placeringarna. På motsvarande sätt uppdaterar företaget inte de belopp som lämnats som upplysningar om placeringarna per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Dock kan det behöva ge ytterligare upplysningar enligt punkt 21.

▼B

Utdelningar

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

▼M17

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

▼B

ANTAGANDE OM FORTLEVNAD

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

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

16. Enligt IAS 1 krävs upplysningar i det fall

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

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

UPPLYSNINGAR

Dagen då de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande

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

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

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

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

▼B

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

Händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ som inte beaktas

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

a) händelsens karaktär, och

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

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

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

b) Offentliggöra en plan att avveckla en verksamhet.

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

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

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

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

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

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

▼B

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

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

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M33

23A. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 11 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼M53

23B. IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 9. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 10 (OMARBETAD 1999)

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

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 11

Entreprenadavtal

SYFTE

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

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

DEFINITIONER

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

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

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

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

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

▼B

5. Enligt denna standard innefattar ett entreprenadavtal följande:

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

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

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

ETT ELLER FLERA UPPDRAG

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

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

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt objekt,

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

c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive objekt.

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

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

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

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

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

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

▼B

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

UPPDRAGSINKOMST

11. Uppdragsinkomsten ska omfatta

a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och

b) ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar

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

ii) de kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

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

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

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

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

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

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

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

b) beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

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

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

▼B

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

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

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

b) beloppet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

UPPDRAGSUTGIFTER

16. Uppdragsutgifter ska omfatta

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

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

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

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

a) utgifter för arbetskraft inklusive utgifter för arbetsledning,

b) utgifter för material som används i uppdraget,

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

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

e) utgifter för hyra av maskiner och inventarier,

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

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

h) utgifter till följd av anspråk från tredje man.

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

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

a) utgifter för försäkring,

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

▼B

c) gemensamma utgifter för uppdragsverksamheten.

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

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

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

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

b) försäljningsutgifter,

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

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

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

REDOVISNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b) den ersättning som ska utväxlas, och

c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

▼B

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

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

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

b) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller

c) fysisk färdigställandegrad för uppdraget.

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

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

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

b) förskottsbetalningar till underleverantörer för arbete enligt underleverantörsavtal.

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

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

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

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

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

▼B

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

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

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

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

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

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

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

REDOVISNING AV BEFARADE FÖRLUSTER

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

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

a) om arbetet har påbörjats,

b) uppdragets färdigställandegrad, eller

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

ÄNDRAD UPPSKATTNING AV UPPDRAGSINKOMSTER OCH UPPDRAGSUTGIFTER

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

UPPLYSNINGAR

39. Ett företag ska lämna följande upplysningar

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

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

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

▼B

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

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

b) erhållna förskott, och

c) Av beställaren innehållna belopp.

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

42. Ett företag ska redovisa

a) fordringar på beställare av entreprenadavtal som tillgång, och

b) skulder till beställare av entreprenadavtal som skuld.

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

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

b) redovisade förluster och delfakturerade belopp

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

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

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

b) redovisade förluster och delfakturerade belopp

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

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

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 12

Inkomstskatter

SYFTE

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

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

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

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

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

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av inkomstskatter.

2. Med inkomstskatter avses i denna standard samtliga inhemska och utländska skatter som baseras på företagets skattepliktiga resultat. Inkomstskatter innefattar även kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller ►M32 samarbetsarrangemang ◄ vid utdelning till det rapporterande företaget.

3. [Struken]

▼B

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

DEFINITIONER

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

Redovisat resultat är periodens resultat före skatteavdrag.

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

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

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

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

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

a) avdragsgilla temporära skillnader,

b) skattemässiga underskottsavdrag, och

c) andra outnyttjade skatteavdrag.

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

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

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

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

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

▼B

Skattemässigt värde

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

Exempel

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

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

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

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

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

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

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

Exempel

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

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

▼B

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

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

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

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

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

▼M33

10. Om det inte omedelbart framgår vad det skattemässiga värdet av en tillgång eller en skuld är, kan det underlätta att beakta den huvudprincip som denna standard bygger på, nämligen att en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran i princip redovisas om en framtida återvinning eller reglering av det redovisade värdet av en tillgång eller skuld påverkar framtida skattebetalningar. Exempel C under punkt 51A visar på omständigheter då det kan vara värdefullt att överväga denna huvudprincip. Där visas hur en tillgångs eller en skulds skattemässiga värde påverkas av förväntningar avseende dess återvinning respektive reglering.

▼B

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

AKTUELLA SKATTESKULDER OCH AKTUELLA SKATTEFORDRINGAR

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

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

▼B

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

UPPSKJUTNA SKATTESKULDER OCH UPPSKJUTNA SKATTEFORDRINGAR

SKATTEPLIKTIG TEMPORÄR SKILLNAD

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

a) den första redovisningen av goodwill, eller

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

i) inte är ett rörelseförvärv, och

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

Uppskjutna skatteskulder hänförliga till skattepliktiga temporära skillnader på grund av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►**M32** samarbetsarrangemang ◄ ska emellertid redovisas i enlighet med punkt 39.

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

Exempel

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

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

▼B

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

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

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

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

18. Temporära skillnader kan också uppkomma när

▼M12

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

▼B

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

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

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

e) det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag eller andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (se punkterna 38 till 45).

Rörelseförvärv

19. ►M12 Med begränsade undantag redovisas de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. ◄ Temporära skillnader uppkommer när de förvärvade tillgångarnas och övertagna skuldernas skattemässiga värden inte påverkas av rörelseförvärvet eller påverkas annorlunda. När exempelvis en tillgångs redovisade värde höjs till det

▼B

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).

▼M54

Punkt 20 ska ändras för ett företag som inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*.

Tillgångar bokförda till verkligt värde

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

▼B

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

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

▼M54

Punkt 20 ska ändras för ett företag som tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument*.

Tillgångar bokförda till verkligt värde

20. IFRS medger eller kräver att vissa tillgångar redovisas till sina verkliga värden eller omvärderas (se exempelvis IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, IAS 38 *Immateriella tillgångar*, IAS 40 *Förvaltningsfastigheter,* IFRS 9 *Finansiella instrument och* IFRS 16 *Leasingavtal*). I vissa jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång till verkligt värde innevarande periods skattepliktiga resultat. Detta får till följd att tillgångens skattemässiga värde justeras och inga temporära skillnader uppkommer. I andra jurisdiktioner påverkar en omvärdering av en tillgång inte det skattepliktiga resultatet för den period då värderingen ändras och därför justeras inte tillgångens skattemässiga värde. Icke desto mindre kommer den framtida återvinningen av det redovisade värdet att ge upphov till skattepliktiga ekonomiska fördelar för företaget och det belopp som får dras av vid beskattningen kommer inte att vara detsamma som värdet av dessa fördelar. Skillnaden mellan en omvärderad tillgångs redovisade värde och dess skattemässiga värde är en temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran. Så är även fallet under följande omständigheter:

▼B

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

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

Goodwill

▼M12

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

a) summan av

i) den överförda köpeskillingen beräknad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisade enligt IFRS 3, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

▼B

I flera länder är avskrivningen av det redovisade värdet för goodwill inte skattemässigt avdragsgill. I dessa jurisdiktioner är anskaffningsvärdet för goodwill vanligen inte avdragsgillt när ett dotterföretag säljer sin underliggande verksamhet. Således har goodwill ett skattemässigt värde lika med noll. Skillnaden mellan redovisat värde för goodwill och dess skattemässiga nollvärde utgör en skattepliktig temporär skillnad. Någon uppskjuten skatteskuld redovisas emellertid inte enligt denna standard. Grunden för detta är att goodwill beräknas som ett restvärde och att en redovisning av en uppskjuten skatteskuld skulle öka det redovisade värdet på goodwill.

▼M12

21A. Efterföljande minskningar av en uppskjuten skatteskuld som inte redovisas eftersom den härrör från den första redovisningen av goodwill betraktas också som härrörande från den första redovisningen av goodwill och redovisas således inte enligt punkt 15 (a). Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU men dess skattemässiga värde är noll, är företaget enligt punkt 15 (a) förbjudet att redovisa den uppskjutna skatteskulden som blir följden. Om företaget senare skriver ned värdet på denna goodwill med 20 VU minskar värdet på den skattepliktiga temporära skillnad som är hänförlig till denna goodwill från 100 VU till 80 VU, vilket medför en motsvarande minskning av värdet på den ej redovisade uppskjutna skatteskulden. Även denna värdeminskning av den ej redovisade uppskjutna skatteskulden betraktas som hänförlig till den första redovisningen av goodwill och det är således förbjudet att redovisa den enligt punkt 15 (a).

21B. Uppskjutna skatteskulder avseende skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till goodwill redovisas emellertid till den del de inte uppkommer vid den första redovisningen av goodwill. Om exempelvis ett företag vid ett rörelseförvärv redovisar goodwill på 100 VU och detta värde är skattemässigt avdragsgillt med 20 procent per år med början från och med det år då förvärvet gjordes, blir goodwillens skattemässiga värde 100 VU vid det första redovisningstillfället och 80 VU i slutet av det år då förvärvets gjordes. Om det redovisade värdet på goodwill i slutet av det år då förvärvet gjordes fortfarande är 100 VU, uppkommer en skattepliktig temporär skillnad på 20 VU

▼M12

i slutet av samma år. Eftersom den skattepliktiga temporära skillnaden inte är hänförlig till den första redovisningen av denna goodwill, uppstår en uppskjuten skatteskuld som ska redovisas.

▼B

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

▼M12

22. En temporär skillnad kan uppkomma då en tillgång eller en skuld redovisas första gången, exempelvis om hela eller del av tillgångens anskaffningsvärde inte är skattemässigt avdragsgillt. En sådan temporär skillnad redovisas på olika sätt beroende på det slag av transaktion som föranledde den första redovisningen av tillgången eller skulden

a) vid ett rörelseförvärv redovisar ett företag varje uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och detta påverkar beloppet för goodwill eller för den vinst vid förvärv till lågt pris som företaget redovisar (se punkt 19).

▼B

b) Om transaktionen påverkar det redovisade eller det skattepliktiga resultatet, måste företaget redovisa samtliga uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar samt de därav följande uppskjutna skattekostnaderna och skatteintäkterna i ►M5 resultatet ◄ (se punkt 59).

c) Om transaktionen inte är ett företagsförvärv och inte påverkar vare sig redovisad eller skattepliktig vinst skulle företaget – om undantagen i punkterna 15 och 24 inte skulle finnas – redovisa därav följande uppskjuten skatteskuld eller uppskjuten skattefordran och justera tillgångens respektive skuldens redovisade värde med samma belopp. Sådana justeringar skulle medföra att de finansiella rapporterna blev mindre transparenta. Därför är det enligt denna standard inte tillåtet att redovisa sådana uppskjutna skatteskulder eller uppskjutna skattefordringar, vare sig vid första redovisningstillfället eller senare (se exempel nedan). Dessutom ska ett företag inte redovisa efterföljande förändringar i de oredovisade uppskjutna skatteskulderna eller skattefordringarna vid avskrivning av tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 22 (c)

En tillgång kostade 1 000 och företaget avser att använda tillgången under hela dess beräknade nyttjandeperiod av fem år. Därefter ska företaget göra sig av med den. Dess restvärde är då noll. Skattesatsen är 40 procent. Avskrivningar på tillgången är inte skattemässigt avdragsgilla. När tillgången säljs är eventuell realisationsvinst inte skattepliktig och eventuell realisationsförlust inte avdragsgill.

Allteftersom företaget återvinner tillgångens redovisade värde kommer det att få en skattepliktig intäkt på 1 000 och betala skatt på 400. Företaget redovisar inte den uppskjutna skatteskuld på 400 som detta ger upphov till, eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

Nästa år är tillgångens redovisade värde 800. På den skattepliktiga intäkten 800 betalas skatt om 320. Företaget redovisar inte den på grund av detta uppkomna uppskjutna skatteskulden på 320 eftersom den beror på den första redovisningen av tillgången.

▼B

23. Enligt IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*, ska emittenten av ett sammansatt finansiellt instrument (exempelvis ett konvertibelt skuldebrev) redovisa skuldebrevet som skuld medan optionen redovisas i eget kapital. I vissa jurisdiktioner har skuldebrevet vid första redovisningstillfället ett skattemässigt värde som motsvarar det ursprungliga sammanlagda redovisade värdet av skuldebrevet och optionen. Den skattepliktiga temporära skillnad som blir följden härav beror på att optionen och skulden särredovisas vid första redovisningstillfället. Därför är undantaget i punkt 15 (b) inte tillämpligt. Följaktligen ska företaget redovisa den uppskjutna skatteskuld som uppstår. ►M5 Enligt punkt 61A redovisas den uppskjutna skatten direkt mot optionens redovisade värde. Enligt punkt 58 redovisas efterföljande förändringar av den uppskjutna skatteskulden i resultatet som en uppskjuten skattekostnad (eller en uppskjuten skatteintäkt). ◄

Avdragsgilla temporära skillnader

24. Uppskjutna skattefordringar avseende samtliga avdragsgilla temporära skillnader ska redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i den omfattning det är sannolikt att beloppen kan utnyttjas mot framtida skattepliktiga överskott, med undantag för skattefordringar som är hänförliga till den första redovisningen av en tillgång eller en skuld i en transaktion som

a) inte är ett rörelseförvärv, och

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

Uppskjutna skattefordringar hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ ska emellertid redovisas i enlighet med punkt 44.

25. Vid redovisningen av en skuld förutsätts att det redovisade beloppet kommer att regleras under kommande perioder via ett utflöde av ekonomiska fördelar från företaget. Hela eller delar av detta utflöde kan vara avdragsgillt vid bestämmande av skattepliktigt resultat under en senare period än den då skulden redovisas. I dessa fall föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde å ena sidan och dess skattemässiga värde å den andra. Det kommer alltså att uppstå en uppskjuten skattefordran avseende lägre skattebetalningar under de kommande perioder då en del av skulden kan dras av vid bestämmande av skattepliktig inkomst. På motsvarande sätt, då en tillgångs redovisade värde är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran avseende lägre inkomstskatt under kommande perioder.

Exempel

Ett företag redovisar en skuld på 100 avseende upplupna garantikostnader. Kostnaderna för garantiåtagandena kommer inte att vara skattemässigt avdragsgilla förrän företaget betalar ut ersättning. Skattesatsen är 25 procent.

▼B

Det skattemässiga värdet av skulden är noll (det redovisade värdet 100 minus till skulden hänförliga, skattemässiga avdrag under kommande perioder). När skulden regleras till det redovisade värdet kommer företagets framtida skattepliktiga inkomst att minskas med 100 och de framtida skattebetalningarna kommer följaktligen att minska med 25 (25 procent av 100). Skillnaden mellan det redovisade värdet 100 och det skattemässiga värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad på 100. Därför redovisar företaget en uppskjuten skattefordran på 25 (25 procent av 100), under förutsättning att det är sannolikt att företaget i framtiden kommer att ha sådana skattepliktiga överskott att skatten kan sänkas.

26. Nedan följer några exempel på avdragsgilla temporära skillnader som ger upphov till uppskjutna skattefordringar:

a) pensionsutgifter kan vid bestämmande av redovisat resultat dras av under arbetstagarens anställning, men dras vid bestämmande av skattepliktigt resultat av antingen när avgifter betalas eller när pensionen betalas ut. Det föreligger en temporär skillnad mellan skuldens redovisade värde och dess skattemässiga värde. Dess skattemässiga värde är vanligtvis lika med noll. En sådan avdragsgill temporär skillnad ger upphov till en uppskjuten skattefordran eftersom företaget kommer att tillföras ekonomiska fördelar i form av en rätt till skattemässigt avdrag när avgifter betalas eller pensionsutbetalningar sker,

b) utgifter för forskning kan redovisas i samma period som de betalas, medan skattemässigt avdrag medges först under en senare period. Skillnaden mellan forskningsutgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll är en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran,

▼M12

c) med begränsade undantag redovisar ett företag de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv till verkligt värde per förvärvstidpunkten. Om en övertagen skuld redovisas per förvärvstidpunkten, men de därmed förbundna kostnaderna blir skattemässigt avdragsgilla först under en senare period, uppstår en avdragsgill temporär skillnad som ger upphov till en uppskjuten skattefordran. En uppskjuten skattefordran uppstår också när en identifierbar förvärvad tillgångs verkliga värde är lägre än dess skattemässiga värde. I båda dessa fall påverkas goodwill av den uppskjutna skattefordran som blir följden (se punkt 66), och

▼B

d) tillgångar kan redovisas till verkliga värdet eller skrivas upp utan att motsvarande skattemässiga justering görs (se punkt 20). En avdragsgill temporär skillnad uppstår om en tillgångs skattemässiga värde överstiger dess redovisade värde.

▼M57

Exempel som illustrerar punkt 26 d)
Identifiering av en avdragsgill temporär skillnad vid utgången av år 2: Företag A köper för 1 000 VE, i början av år 1, ett skuldinstrument med ett nominellt värde på 1 000 VE som förfaller till betalning om 5 år med en ränta på 2 % att betalas i slutet av varje år. Effektiv ränta är 2 %. Skuldinstrumentet värderas till verkligt värde. I slutet av år 2 har skuldinstrumentets verkliga värde minskat till 918 VE, på grund av en ökning av marknadsräntorna till 5 %. Det är sannolikt att företag A kommer att erhålla alla de avtalsenliga kassaflödena om det fortsätter att inneha skuldinstrumentet. Eventuella vinster (förluster) på skuldinstrumentet är skattepliktiga (avdragsgilla) först när de realiserats. Vinster (förluster) som uppstår vid försäljning eller när skuldinstrumentet förfaller till betalning beräknas skattemässigt som skillnaden mellan det erhållna beloppet och skuldinstrumentets anskaffningsvärde. Det skattemässiga värdet av skuldinstrumentet är följaktligen dess anskaffningsvärde. *Skillnaden mellan skuldinstrumentets redovisade värde i företag A:s rapport över finansiell ställning på 918 VE och dess skattemässiga värde på 1 000 VE ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad på 82 VE i slutet av år 2 (se punkterna 20 och 26 d), oberoende av om företag A avser att återvinna det räntebärande instrumentets redovisade värde genom försäljning eller genom användning, det vill säga genom att inneha det och uppbära avtalade kassaflöden, eller en kombination av dessa.* *Detta beror på att avdragsgilla temporära skillnader är skillnader mellan en tillgångs eller skulds redovisade värde i rapporten över finansiell ställning och dess skattemässiga värde som resulterar i belopp som är avdragsgilla vid bestämmande av skattepliktigt resultat under framtida perioder när det redovisade värdet av tillgången eller skulden återvinns eller regleras (se punkt 5). Företag A får ett avdrag som motsvarar tillgångens skattemässiga värde på 1 000 VE vid fastställandet av det skattepliktiga resultatet antingen vid försäljning eller på förfallodagen.*

▼B

27. Återföring av avdragsgilla temporära skillnader ger upphov till avdrag vid bestämmande av skattepliktigt resultat under framtida perioder. Men den ekonomiska fördelen av minskade skattebetalningar kan komma företaget till del endast om företaget har tillräckliga skattepliktiga överskott att kvitta avdragen mot. Därför får ett företag redovisa uppskjutna skattefordringar endast när det är sannolikt att det kommer att uppkomma skattepliktiga överskott mot vilka de avdragsgilla temporära skillnaderna kan utnyttjas.

▼M57

27A. När ett företag bedömer huruvida det kommer att finnas ett skattepliktigt överskott mot vilket det kan utnyttja en avdragsgill temporär skillnad beaktar det huruvida skattelagstiftningen begränsar källorna till skattepliktiga överskott mot vilka företaget får göra avdrag för återföringen av avdragsgilla temporära skillnader. Om skattelagstiftningen inte anger någon sådan begränsning gör ett företag en bedömning av den avdragsgilla temporära skillnaden i kombination med alla dess övriga avdragsgilla temporära skillnader. Om skattelagstiftningen begränsar möjligheten att utnyttja förluster för avdrag mot en viss typ av intäkter, bedöms en avdragsgill temporär skillnad endast i kombination med andra avdragsgilla temporära skillnader som är av tillämpligt slag.

▼B

28. Det är sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas mot vilka avdragsgilla temporära skillnader kan utnyttjas när det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader som är hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt som de avdragsgilla beloppen och de skattepliktiga beloppen förväntas komma att påverka taxeringen

a) i samma period som de avdragsgilla beloppen, eller

b) i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan förläggas.

I dessa fall redovisas en uppskjuten skattefordran under den period då de avdragsgilla temporära skillnaderna uppkommer.

▼M57

29. Om det inte finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt redovisas en uppskjuten skattefordran endast om någon av följande förutsättningar råder:

a) Det är sannolikt att företaget kommer att generera tillräckliga skattepliktiga överskott hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt under samma perioder som avdrag för de avdragsgilla temporära skillnaderna görs i deklarationen (eller i perioder i vilka ett skattemässigt underskott hänförligt till uppskjuten skattefordran kan användas för förlustutjämning bakåt respektive framåt i tiden). När ett företag bedömer huruvida det kommer att ha ett tillräckligt skattemässigt resultat i kommande perioder,

   i) jämför företaget de avdragsgilla temporära skillnader med framtida skattepliktiga överskott som undantar skatteavdrag till följd av återföring av dessa avdragsgilla temporära skillnader. Denna jämförelse visar i vilken utsträckning det framtida skattepliktiga överskottet är tillräckligt för att företaget ska kunna dra av de belopp som återföringen av dessa avdragsgilla temporära skillnader resulterar i.

   ii) medräknas inte skattepliktiga belopp som är hänförliga till avdragsgilla temporära skillnader som förväntas uppkomma i framtida perioder, eftersom de uppskjutna skattefordringarna till följd av dessa avdragsgilla temporära skillnader i sig kräver skattepliktiga överskott för att kunna utnyttjas.

b) Företaget har möjlighet till skatteplanering, som medför tillräckliga skattepliktiga överskott under samma perioder som avdrag för de temporära skillnaderna görs i deklarationen.

29A. Uppskattningen av sannolika framtida skattepliktiga överskott kan inkludera återvinningen av vissa av företagets tillgångar för mer än deras redovisade värde om det finns tillräckliga bevis för att det är sannolikt att företaget kommer att uppnå detta. Exempelvis när en tillgång värderas till verkligt värde ska företaget överväga huruvida det finns tillräckliga bevis för att dra slutsatsen att det är sannolikt att företaget kommer att återvinna tillgången för mer än dess redovisade värde. Detta kan till exempel vara fallet när ett företag förväntar sig att inneha ett skuldinstrument med fast ränta och erhålla de avtalsenliga kassaflödena.

▼B

30. Skatteplanering kan innebära att företaget vidtar åtgärder i syfte att skapa eller öka skattepliktiga överskott under samma perioder som underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag kan utnyttjas. I vissa jurisdiktioner kan företag skapa eller öka skattepliktiga överskott exempelvis genom att

a) välja att ränteintäkter beskattas antingen då beloppet erhålls eller då fordran uppkommer,

b) flytta vissa skattemässiga avdragsyrkanden till en efterföljande period,

c) sälja och eventuellt återförhyra tillgångar vars värde har ökat utan att det skattemässiga värdet har justerats i motsvarande mån, och

▼B

d) sälja en tillgång som genererar skattefria intäkter (i vissa länder exempelvis en statsobligation) och i stället köpa en tillgång som ger upphov till skattepliktiga intäkter.

Även när ett företag genom skatteplaneringsåtgärder kan flytta fram en skattepliktig inkomst från en räkenskapsperiod till en annan måste det, för att underskottsavdrag eller andra skattemässiga avdrag ska kunna utnyttjas, finnas framtida skattepliktiga överskott som inte härrör från framtida temporära skillnader.

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

32. [Struken]

▼M12

Goodwill

32A. Om det redovisade värdet för goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv är lägre än dess skattemässiga värde ger skillnaden upphov till en uppskjuten skattefordran. Den uppskjutna skattefordran som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill ska redovisas som del av redovisningen av ett rörelseförvärv till den del det är sannolikt att den skattepliktiga vinsten kommer att kunna användas för avdrag av avdragsgilla temporära skillnader.

▼B

Första redovisningen av en tillgång eller en skuld

33. I vissa fall uppkommer en uppskjuten skattefordran i samband med att en tillgång redovisas första gången. Ett exempel är då ett skattefritt statligt bidrag tillåts reducera en tillgångs redovisade värde utan att tillgångens skattemässiga värde påverkas. Tillgångens redovisade värde är då lägre än dess skattemässiga värde. Detta ger upphov till en avdragsgill temporär skillnad. Det förekommer också att statliga bidrag redovisas som förutbetalda intäkter. Skillnaden mellan den förutbetalda intäkten och dess skattemässiga nollvärde utgör då en avdragsgill temporär skillnad. Oavsett hur bidraget behandlas redovisningsmässigt ska företaget inte redovisa resulterande uppskjuten skattefordran av de skäl som framgår av punkt 22.

Underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag

34. En uppskjuten skattefordran som hänför sig till underskottsavdrag eller andra framtida skattemässiga avdrag ska redovisas i den utsträckning det är sannolikt att avdragen kan avräknas mot överskott vid framtida beskattning.

35. Villkoren för redovisning av uppskjutna skattefordringar avseende underskottsavdrag och andra framtida skattemässiga avdrag är desamma som för redovisning av uppskjutna skattefordringar som avser avdragsgilla temporära skillnader. Förekomsten av underskottsavdrag är emellertid en stark indikation på att skattepliktiga överskott eventuellt inte kommer att genereras i framtiden. Om ett företag under senare år redovisat förluster, redovisas därför uppskjutna skattefordringar endast i den mån det finns tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader eller andra faktorer som övertygande talar för att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas. I sådana fall lämnas upplysning om beloppet för uppskjuten skattefordran samt de faktorer som talar för att den ska redovisas, se punkt 82.

▼B

36. Ett företag beaktar följande omständigheter vid bedömandet av sannolikheten för att skattepliktigt överskott kommer att finnas mot vilket de outnyttjade underskottsavdragen eller outnyttjade skatteavdrag kan utnyttjas:

a) Företaget måste ha tillräckliga skattepliktiga temporära skillnader hänförliga till samma skattemyndighet och samma skattesubjekt. Dessa temporära skillnader ska ge upphov till skattepliktiga överskott mot vilka underskottsavdragen kan utnyttjas innan rätten att utnyttja avdragen går förlorad.

b) Det måste vara sannolikt att företaget kommer att få skattepliktiga inkomster innan rätten att utnyttja underskottsavdragen eller andra skattemässiga avdrag går förlorad.

c) De outnyttjade underskotten måste ha uppstått på grund av identifierbara orsaker som sannolikt inte kommer att upprepas.

d) Företaget kan vidta sådana skatteplaneringsåtgärder (se punkt 30) att skattepliktiga överskott kan skapas under samma perioder som det går att utnyttja underskottsavdragen eller de skattemässiga avdragen.

I den mån det inte bedöms som sannolikt att skattepliktiga överskott kommer att finnas, redovisas inte någon uppskjuten skattefordran.

Omprövning av icke redovisade uppskjutna skattefordringar

37. Per ►M5 varje rapportperiods slut ◄ prövas om redovisning ska ske av uppskjutna skattefordringar som inte tidigare redovisats i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Sådana skattefordringar redovisas i den utsträckning det bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga i framtiden. Om företagets lönsamhetsutsikter förbättrats kan det exempelvis framstå som mer sannolikt att företaget kommer att kunna generera tillräckliga skattepliktiga överskott. Därigenom kan uppskjuten skattefordran komma att uppfylla kraven för redovisning enligt punkterna 24 eller 34. Ett annat exempel är när en förvärvad uppskjuten skattefordran omprövas i samband med ett företagsförvärv eller senare (se punkterna 67 och 68).

Innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄

38. Temporära skillnader uppstår när det redovisade värdet av innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ (det vill säga moderföretagets eller investerarens andel i nettotillgångarna inklusive det redovisade värdet av goodwill) skiljer sig från investeringens eller andelens skattemässiga värde (oftast anskaffningsvärdet). Sådana skillnader kan uppstå under ett antal olika omständigheter:

a) Om det i dotterföretag, filialer, intresseföretag och ►M32 samarbetsarrangemang ◄ finns ej utdelade vinstmedel.

b) Vid ändrade valutakurser i sådana fall där moder- och dotterföretag finns i olika länder.

▼B

c) När det redovisade värdet av ett innehav i ett intresseföretag skrivs ned till sitt återvinningsvärde.

Om moderföretaget redovisar innehavet till anskaffningsvärdet eller till ett omvärderat belopp, kan den temporära skillnaden i koncernredovisningen tas upp till ett annat belopp än den temporära skillnad som i moderföretagets finansiella rapporter hänförs till investeringen.

▼M32

39. Ett företag ska redovisa en uppskjuten skatteskuld avseende samtliga skattepliktiga temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer och intresseföretag samt andelar i samarbetsarrangemang, utom i de fall följande båda villkor uppfylls:

a) moderföretaget, investeraren, samägaren eller parten i en gemensam verksamhet kan styra tidpunkten för återföring av de temporära skillnaderna och

▼B

b) det är sannolikt att en sådan återföring inte sker inom överskådlig framtid.

40. Eftersom ett moderföretag kontrollerar ett dotterföretags utdelningspolitik, kan det styra vid vilken tidpunkt de temporära skillnaderna avseende investeringarna återförs (både temporära skillnader som är hänförliga till icke utdelade vinster och valutakursdifferenser). För det mesta är det praktiskt ogenomförbart att beräkna den inkomstskatt som måste betalas när den temporära skillnaden återförs. Om moderföretaget har beslutat att dotterföretagets vinster inte ska delas ut inom överskådlig framtid, redovisar moderföretaget därför inte någon uppskjuten skatteskuld för dessa. Samma överväganden tillämpas på innehav i filialer.

41. Ett företags icke-monetära tillgångar och skulder värderas i dess funktionella valuta (se IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*). Om företagets skattepliktiga resultat (och därmed dess skattemässiga värden för icke-monetära tillgångar och skulder) baseras på en annan valuta, ger valutakursförändringar upphov till temporära skillnader, som leder till en redovisad uppskjuten skatteskuld eller (med beaktande av punkt 24) en uppskjuten skattefordran. Det uppskjutna skattebeloppet redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (se punkt 58).

42. En investerare i ett intresseföretag styr inte företaget och har vanligen inget bestämmande inflytande över dess utdelningspolitik. Om inget avtal finns som stadgar att intresseföretagets vinstmedel inte ska delas ut inom överskådlig tid, redovisar investerare därför en uppskjuten skatteskuld hänförlig till skattepliktiga temporära skillnader avseende innehavet i intresseföretaget. I vissa fall är det inte möjligt att beräkna den uppskjutna skatteskuld som skulle bli följden om anskaffningsvärdet för innehavet återförs. Däremot kan det gå att uppskatta ett lägsta belopp för skulden. I dessa fall redovisas ett bedömt minimibelopp för den uppskjutna skatteskulden.

▼M32

43. En överenskommelse mellan parterna i ett samarbetsarrangemang behandlar vanligtvis fördelningen av vinster och anger huruvida samtliga parter eller en grupp av parterna måste samtycka i denna fråga. Om en samägare eller part i en gemensam verksamhet kan styra tidpunkten för utdelningen av dess andel av vinsten i ett samarbetsarrangemang och det är sannolikt att företagets andel av vinsten inte kommer att delas ut inom överskådlig framtid redovisas inte någon uppskjuten skatteskuld.

▼B

44. Ett företag ska redovisa en uppskjuten skattefordran som hänför sig till alla avdragsgilla temporära skillnader avseende innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ endast i den omfattning det är sannolikt att

a) den temporära skillnaden leder till ett skattemässigt avdrag inom överskådlig framtid, och

b) skattepliktiga överskott mot vilka avdraget kan utnyttjas kommer att finnas tillgängliga.

45. Vid ställningstagande till om en uppskjuten skattefordran redovisas för avdragsgilla temporära skillnader hänförliga till andelsinnehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ beaktar ett företag den vägledning som ges i punkterna 28 till 31.

VÄRDERING

46. Aktuella skatteskulder och aktuella skattefordringar som är hänförliga till aktuell eller tidigare perioder ska värderas till vad som enligt företagets bedömning ska erläggas till respektive erhållas från skattemyndigheterna. Beloppen beräknas enligt de skattesatser och skatteregler som är beslutade eller i praktiken per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

47. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska värderas efter de skattesatser som förväntas gälla för den period då tillgången realiseras eller skulden regleras enligt de skattesatser och skatteregler som har beslutats eller är i praktiken beslutade per ►M5 rapportperiodens slut ◄.

48. Aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder värderas vanligen med tillämpning av beslutade skattesatser och skatteregler. I vissa jurisdiktioner har regeringens offentliggörande av förslag till skattesatser och skattelagstiftning dock samma verkan som efterföljande lagstiftning i frågan, vilken kan inträffa flera månader efter offentliggörandet. I sådana fall värderas skattefordringarna och skatteskulderna med tillämpning av de aviserade skattesatserna och skattereglerna.

49. När olika skattesatser gäller för skilda beloppsnivåer på det skattepliktig intäkt, värderas uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder med tillämpning av genomsnittliga skattesatser som förväntas att gälla för skattepliktiga resultat för de perioder då de temporära skillnaderna förväntas påverka beskattningen.

50. [Struken]

51. Värderingen av uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar ska baseras på hur företaget per ►M5 rapportperiodens slut ◄ förväntar sig att återvinna eller reglera det redovisade värdet för motsvarande tillgång eller skuld.

▼M33

51A. I vissa jurisdiktioner kan det sätt på vilket ett företag återvinner en tillgång eller reglerar en skuld påverka antingen

(a) den skattesats som blir tillämplig när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet av tillgången respektive skulden, och

(b) det skattemässiga värdet på tillgången eller skulden.

I dessa fall beräknas uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar med tillämpning av de skattesatser och skattemässiga värden som gäller för det sätt på vilket tillgången förväntas bli återvunnen eller skulden reglerad.

▼M33

Exempel A

En materiell anläggningstillgång har ett redovisat värde om 100 och ett skattemässigt värde om 60. Om tillgången säljs gäller en skattesats på 20 procent medan skattesatsen för andra inkomster är 30 procent.

Företaget redovisar en uppskjuten skatteskuld på 8 (20 procent av 40) om det förväntar sig att sälja tillgången utan att alls använda den och en uppskjuten skatteskuld på 12 (30 procent av 40) om det avser att behålla tillgången och skriva av det redovisade värdet genom att använda tillgången.

Exempel B

En tillgång med ett anskaffningsvärde på 100 och ett redovisat värde på 80 omvärderas till 150. Ingen motsvarande skattemässig justering görs. Ackumulerade skattemässiga avskrivningar på 30 har gjorts och skattesatsen är 30 procent. Om tillgången säljs för ett högre pris än anskaffningsvärdet kommer ackumulerade avskrivningar om 30 att inräknas i den skattepliktiga inkomsten, men försäljningslikvid utöver anskaffningsvärdet kommer inte att vara skattepliktig.

Tillgångens skattemässiga värde är 70 och det föreligger en skattepliktig temporär skillnad på 80. Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger en uppskjuten skatteskuld på 24 (30 procent av 80). Om företaget avser att återvinna det redovisade värdet genom att sälja tillgången omgående för en likvid om 150 beräknas den uppskjutna skatteskulden på följande sätt:

	Skattepliktig temporär skillnad	*Skattesats*	*Uppskjuten skatteskuld*
Ackumulerade skattemässiga avskrivningar	*30*	*30 %*	*9*
Likvid utöver anskaffningsvärde	*50*	*noll*	—
Totalt	*80*		*9*

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

Exempel C

Samma omständigheter som i exempel B, men om tillgången säljs för mer än anskaffningsvärdet kommer de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna att inräknas i den skattepliktiga inkomsten (med en skattesats på 30 procent) och försäljningsintäkten beskattas efter 40 procent efter avdrag för ett inflationsjusterat anskaffningsvärde om 110.

Om företaget förväntar sig att återvinna det redovisade värdet genom att använda tillgången måste det generera en skattepliktig inkomst på 150, men får bara dra av en avskrivning på 70. Detta ger ett skattemässigt värde om 70, den skattepliktiga temporära skillnaden blir 80 och den uppskjutna skatteskulden 24 (30 procent av 80) enligt exempel B.

▼M33

Om företaget räknar med att återvinna det redovisade värdet genom att omgående sälja tillgången för en likvid om 150, får en indexerad kostnad om 110 dras av. Nettointäkten 40 beskattas med 40 procent. Dessutom läggs de ackumulerade skattemässiga avskrivningarna om 30 till den skattepliktiga inkomsten och beskattas med 30 procent. Detta ger ett skattemässigt värde om 80 (110 minus 30), den skattepliktiga temporära skillnaden blir 70 och den uppskjutna skatteskulden 25 (40 procent av 40 plus 30 procent av 30). Om inte det skattemässiga värdet är uppenbart i exemplet kan det vara till hjälp att beakta den huvudprincip som slås fast i punkt 10.

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

51B. Om en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran är hänförlig till en icke-avskrivningsbar tillgång som värderats enligt omvärderingsmetoden i IAS 16 ska värderingen av den uppskjutna skatteskulden eller den uppskjutna skattefordran baseras på skattekonsekvenserna av en återvinning av det bokförda värdet för den icke-avskrivningsbara tillgången genom försäljning, oberoende av värderingsgrunden för tillgångens bokförda värde. Det innebär att om skattelagstiftningen anger en skattesats, hänförlig till den skattepliktiga vinst som uppkommer vid en försäljning, som avviker från den skattesats som gäller för den löpande verksamheten är det den förra som ska användas för att värdera den uppskjutna skatteskulden eller den uppskjutna skattefordran som är hänförlig till den icke-avskrivningsbara tillgången.

51C. Om en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran är hänförlig till en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde enligt modellen för verkligt värde i IAS 40 kan, om inte annat kan påvisas, det bokförda värdet för förvaltningsfastigheten återvinnas genom försäljning. Om antagandet inte frångås innebär detta att värderingen av den uppskjutna skatteskulden eller den uppskjutna skattefordran helt ska återspegla skattekonsekvenserna av en återvinning av det bokförda värdet för fastigheten genom försäljning. Detta antagande frångås om förvaltningsfastigheten är avskrivningsbar och innehas enligt en affärsmodell vars mål är att i allt väsentligt förbruka alla de ekonomiska fördelar som är förknippade med byggnaden över tiden, och inte genom försäljning. Om antagandet frångås ska kraven i punkterna 51 och 51A följas.

Exempel som illustrerar punkt 51C

En förvaltningsfastighet har en kostnad om 100 och ett verkligt värde om 150. Den värderas enligt modellen för verkligt värde i IAS 40. Den består av mark med en kostnad om 40 och ett verkligt värde om 60 och en byggnad med en kostnad om 60 och ett verkligt värde om 90. Marken har en obegränsad nyttjandetid.

Ackumulerade skattemässiga avskrivningar om 30 har gjorts för byggnaden. Orealiserade ändringar av det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten påverkar inte den skattepliktiga vinsten. Om förvaltningsfastigheten säljs till ett högre pris än kostnaden inkluderas återföringen av den ackumulerade skattenedskrivningen om 30 i den skattepliktiga vinsten och beskattas till den ordinarie skattesatsen på 30 procent. Om försäljningspriset överstiger kostnaden anger skattelagen skattesatser på 25 procent för tillgångar som innehafts kortare tid än två år och 20 procent för tillgångar som innehafts i två år eller längre.

Eftersom förvaltningsfastigheten värderas enligt modellen för verkligt värde i IAS 40 antas, om inte annat kan påvisas, att företaget helt kommer att återvinna det bokförda värdet för förvaltningsfastigheten genom försäljning. Om detta antagande inte frångås innebär det att den uppskjutna skatteskulden helt återspeglar skattekonsekvenserna av en återvinning av det bokförda värdet för fastigheten genom försäljning, även om företaget förväntar sig att generera hyresinkomster från fastigheten före försäljning.

▼**M33**

Markens skattemässiga värde blir 40 om den säljs och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 20 (60–40). Byggnadens skattemässiga värde blir 30 (60–30) om den säljs och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 60 (90–30). Detta ger en total skattepliktig temporär skillnad för förvaltningsfastigheten om 80 (20 + 60).

Enligt punkt 47 är skattesatsen den skattesats som förväntas gälla för den period då förvaltningsfastigheten realiseras. Om företaget avser att sälja fastigheten efter att ha innehaft den i mer än två år beräknas den resulterande uppskjutna skatteskulden på följande sätt:

	Skattepliktig temporär skillnad	*Skattesats*	*Uppskjuten skatteskuld*
Ackumulerade skattemässiga avskrivningar	*30*	*30 %*	*9*
Likvid utöver anskaffningsvärde	*50*	*20 %*	*10*
Totalt	*80*		*19*

Om företaget förväntar sig att sälja egendomen efter att ha innehaft den i mindre än två år ändras den ovanstående beräkningen, och skattesatsen för de intäkter som överskrider kostnaderna blir då 25 procent i stället för 20 procent.

Om företaget innehar byggnaden enligt en affärsmodell vars mål är att i allt väsentligt förbruka alla de ekonomiska fördelar som är förknippade med byggnaden över tiden i stället för att sälja den, frångås detta antagande för byggnaden. Mark skrivs emellertid inte av. Antagandet om återvinning genom försäljning frångås därför inte för marken. Därav följer att uppskjutna skatteskulder återspeglar skattekonsekvenserna av återvinningen av det redovisade värdet för byggnaden genom användning och det redovisade värdet för marken genom försäljning.

Byggnadens skattemässiga värde om den används blir 30 (60–30) och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 60 (90–30). Detta ger en uppskjuten skatteskuld om 18 (30 procent av 60).

Markens skattemässiga värde om den säljs blir 40 och den skattepliktiga temporära skillnaden blir 20 (60-40). Detta ger en uppskjuten skatteskuld om 4 (20 procent av 20).

Den uppskjutna skatteskulden för förvaltningsfastigheten blir då 22 (18 + 4) om antagandet om återvinning genom försäljning frångås för byggnaden.

51D. Det som sägs i punkt 51C om antaganden som frångås gäller även när en uppskjuten skatteskuld eller en uppskjuten skattefordran uppstår till följd av en värdering av en förvaltningsfastighet i ett företagsförvärv om företaget använder modellen för verkligt värde när förvaltningsfastigheten sedan värderas.

51E. Punkterna 51B–51D ändrar inte kraven att tillämpa principerna i punkterna 24–33 (avdragsgilla temporära skillnader) och punkterna 34–36 (skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag) i denna standard vid redovisning och beräkning av uppskjutna skatteskulder.

▼B

52A. I vissa jurisdiktioner blir inkomstskattesatsen högre eller lägre om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I vissa andra jurisdiktioner kan återbetalning eller betalning av inkomstskatt utlösas om en del eller all nettovinst eller balanserade vinstmedel betalas ut som utdelning till företagets aktieägare. I dessa fall värderas aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

▼M67

52B. [Utgår]

▼B

▼M67

Exempel som illustrerar punkterna 52 A och 57 A

▼B

Följande exempel behandlar värdering av aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder i ett företag där jurisdiktionen föreskriver att skattesatsen är högre för icke utdelade vinster (50 procent). När utdelning sker, återbetalas ett visst belopp. Skattesatsen på utdelade vinster är 35 procent. ►M5 Vid rapportperiodens slut ◄ den 31 december 20X1 låter företaget bli att redovisa en skuld avseende efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ föreslagna eller beslutade utdelningar. Till följd av detta redovisas ingen utdelning för år 20X1. Skattepliktig inkomst för 20X1 är 100 000. Den skattepliktiga temporära nettoskillnaden för 20X1 är 40 000.

Företaget redovisar en aktuell skatteskuld och en aktuell skattekostnad om 50 000. Det redovisas inte någon tillgång avseende det belopp som skulle kunna återbetalas vid en framtida utbetalning av utdelningen. Företaget redovisar också en uppskjuten skatteskuld och en uppskjuten skattekostnad på 20 000 (50 procent av 40 000) för de inkomstskatter företaget kommer att betala när det återvinner eller reglerar det bokförda värdet av sina tillgångar och skulder utifrån den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel.

Därefter redovisar företaget den 15 mars 20X2 utdelningar på 10 000 från tidigare rörelseresultat som en skuld.

Den 15 mars 20X2 redovisar företaget återbetalade inkomstskatter om 1 500 (15 procent av de utdelningar som redovisats som en skuld) som en aktuell skattefordran. Beloppet redovisas även som en minskning av aktuell skattekostnad för 20X2.

53. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska inte diskonteras.

54. En tillförlitlig beräkning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder till ett diskonterat värde skulle kräva detaljerade uppgifter om när enskilda temporära skillnader kommer att påverka beskattningen. I många fall anses beräkningen vara praktiskt ogenomförbar eller mycket komplex. Det är därför inte korrekt att kräva diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Om företagen fick välja om diskontering skulle ske, skulle det bli omöjligt att jämföra olika företags uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder. Därför vare sig kräver eller tillåter denna standard diskontering av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder.

▼B

55. Temporära skillnader ska beräknas genom hänvisning till det redovisade värdet av en tillgång eller en skuld. Detta gäller även då det redovisade värdet har beräknats genom diskontering, exempelvis vad avser pensionsförpliktelser (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*).

56. Det redovisade värdet av en uppskjuten skattefordran ska omprövas ►M5 varje rapportperiods slut ◄. Värdet ska reduceras i den mån det inte längre är sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga. Reduktionen ska återföras i den mån det senare bedöms som sannolikt att tillräckliga skattepliktiga överskott kommer att finnas tillgängliga.

REDOVISNING AV AKTUELL OCH UPPSKJUTEN SKATT

57. Aktuella eller uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är konsekvent med redovisningen av själva transaktionen eller händelsen. Denna princip slås fast i punkterna 58 till 68C.

▼M67

57A. Ett företag ska redovisa skattekonsekvenserna av utdelningar enligt definitionen i IFRS 9 när det redovisar en skyldighet att betala utdelning. Skattekonsekvenserna av utdelningar är mer direkt kopplade till tidigare transaktioner eller händelser som genererat utdelningsbar vinst än till utdelning till ägarna. Ett företag ska därför redovisa skattekonsekvenserna av utdelningar i resultatet, övrigt totalresultat eller eget kapital i enlighet med var företaget ursprungligen redovisade dessa tidigare transaktioner eller händelser.

▼M5

Poster som redovisas i resultatet

▼M38

58. Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas som intäkt eller kostnad och inkluderas i periodens resultat. Undantag gäller för skatt som hänför sig till:

▼M5

a) en transaktion eller händelse som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet, antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital (se punkterna 61A till 65),

▼M38

b) ett rörelseförvärv (annat än om ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10 *Koncernredovisning*, förvärvar ett dotterföretag som ska värderas till verkligt värde via resultatet) (se punkterna 66–68).

▼M52

59. Uppskjutna skatteskulder och uppskjutna skattefordringar uppkommer vanligen när inkomster eller utgifter redovisningsmässigt hänförs till en period men påverkar det skattemässiga resultatet för en annan period. Den uppskjutna skatt som blir följden redovisas i resultatet. Detta sker exempelvis i följande fall:

a) När räntor, royalty eller utdelning erhålls i efterskott och ingår i det redovisade resultatet i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning* eller IFRS 9 *Finansiella instrument*, beroende på vad som är tillämpligt, men inkluderas i det skattepliktiga resultatet enligt kontantprincipen.

▼B

b) När kostnader för immateriella tillgångar dragits av vid beskattningen redan i samband med betalningen för att sedan aktiveras i enlighet med IAS 38, men skrivs av i ►M5 resultatet ◄.

▼B

60. Det redovisade värdet av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder kan förändras utan att någon förändring sker av de tillhörande temporära skillnaderna. Det kan inträffa exempelvis på grund av

a) förändringar i skattesatser eller skatteregler,

b) förnyade bedömningar av möjligheten att utnyttja uppskjutna skattefordringar, eller

c) att en tillgång visar sig kunna återvinnas på ett annat sätt än vad som tidigare förväntats.

Den därigenom uppkomna förändringen av den uppskjutna skatten redovisas i ►M5 resultatet ◄, utom i den mån den är hänförlig till poster som tidigare ►M5 redovisats utanför resultatet ◄ (se punkt 63).

Redovisning utanför resultatet

▼M5

_____

61A. Aktuell skatt och uppskjuten skatt ska redovisas utanför resultatet om skatten är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period, utanför resultatet. Därför ska aktuell skatt och uppskjuten skatt som är hänförlig till poster som redovisas, i samma eller annan period

(a) i övrigt totalresultat redovisas i övrigt totalresultat (se punkt 62).

(b) direkt i eget kapital redovisas direkt i eget kapital (se punkt 62A).

62. International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster redovisas i övrigt totalresultat. Exempel på sådana poster är

(a) en förändring i redovisat värde som härrör från omvärderingen av materiell anläggningstillgång (se IAS 16), och

(b) [struken],

(c) valutakursdifferenser som härrör från omräkningen av de finansiella rapporterna för en utlandsverksamhet (se IAS 21),

(d) [struken]

62A. International Financial Reporting Standards kräver eller tillåter att vissa poster redovisas direkt mot eget kapital. Exempel på sådana poster är

(a) en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel till följd av antingen ett byte av redovisningsprincip som tillämpas retroaktivt eller rättelsen av ett fel (se IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*), och

(b) belopp som härrör från första redovisningen av egetkapitalkomponenten i ett sammansatt finansiellt instrument (se punkt 23).

63. Det kan i undantagsfall vara svårt att bestämma det belopp avseende aktuell och uppskjuten skatt som är hänförligt till poster som redovisas utanför resultatet (antingen i övrigt totalresultat eller direkt i eget kapital). Så är exempelvis fallet när

▼B

a) det finns flera inkomstskattenivåer och det är omöjligt att avgöra enligt vilken skattesats en viss del av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott har beskattats,

b) en förändring av skattesatser eller skatteregler påverkar en uppskjuten skattefordran eller en uppskjuten skatteskuld som helt eller delvis avser ►M5 en post som tidigare redovisades utanför resultatet, eller ◄

▼B

c) företaget beslutar att en uppskjuten skattefordran ska redovisas eller att den inte längre ska redovisas till sitt fulla belopp ►M5 och uppskjuten skattefordran (helt eller delvis) avser en post som tidigare redovisades utanför resultatet. ◄

▼M5

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

▼B

64. IAS 16 anger inte om ett företag varje år från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel måste överföra belopp motsvarande skillnaden mellan avskrivningen på en omvärderad tillgång och den avskrivning som baseras på samma tillgångs anskaffningsvärde. Om en sådan överföring görs, ska den uppskjutna skatten dras från det överförda beloppet. Motsvarande hänsyn måste tas vid överföringar i samband med avyttring av en materiell anläggningstillgång.

65. Om en skattemässig omvärdering av en tillgång har samband med en redovisningsmässig omvärdering under en tidigare period eller en förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, redovisas skatteeffekterna av båda omvärderingarna ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under den period respektive förändring äger rum. Om den skattemässiga omvärderingen däremot inte har något samband med en tidigare gjord eller förväntad framtida redovisningsmässig omvärdering, ska skatteeffekterna av förändringen av det skattemässiga värdet redovisas i ►M5 resultatet ◄.

65A. När ett företag betalar ut utdelning till sina aktieägare kan det vara skyldigt att för aktieägarnas räkning betala en del av utdelningen till skattemyndigheterna. Detta kallas i många jurisdiktioner för kupongskatt. Ett sådant belopp som betalas eller ska betalas till skattemyndigheterna redovisas mot eget kapital som en del av utdelningen.

Redovisning av uppskjuten skatt i samband med företagsförvärv

▼M12

66. Temporära skillnader kan, vilket redan har förklarats ovan i punkterna 19 och 26 (c), uppstå i samband med rörelseförvärv. Enligt IFRS 3 ska ett företag redovisa samtliga uppskjutna skattefordringar (till den del kraven i punkt 24 är uppfyllda) eller uppskjutna skatteskulder som identifierbara tillgångar eller skulder vid förvärvstidpunkten. Följaktligen påverkar dessa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder det belopp för goodwill eller köp till lågt pris som företaget redovisar. Enligt punkt 15 (a) redovisar ett företag emellertid inte uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill.

67. Till följd av ett rörelseförvärv kan sannolikheten för realisering av en uppskjuten skattefordran för förvärvaren från före förvärvet ändras. En förvärvare kan betrakta det som sannolikt att det kommer att återvinna sin egen uppskjutna skattefordran som inte redovisats före rörelseförvärvet. Exempelvis kan förvärvaren ha möjlighet att utnyttja sina underskottsavdrag mot det förvärvade företagets framtida skattepliktiga vinst. Alternativt kan det, till följd av rörelseförvärvet, inte längre vara sannolikt att framtida skattepliktig vinst tillåter återvinning av den uppskjutna skattefordran. I sådana fall redovisar förvärvaren en ändring i uppskjuten skattefordran i samma period som rörelseförvärvet, men innefattar den inte som del av redovisningen av rörelseförvärvet. Därför beaktar inte förvärvaren det vid beräkning av den goodwill eller förvärv till lågt pris som det redovisar i rörelseförvärvet.

▼M12

68. Den potentiella förmånen avseende det förvärvade företagets förlustutjämning framåt, eller andra uppskjutna skattefordringar, kanske inte uppfyller villkoren för separat redovisning vid den första redovisningen av ett rörelseförvärv, men kan realiseras vid en senare tidpunkt.

Ett företag ska redovisa förvärvade uppskjutna skatteförmåner som det realiserar efter rörelseförvärvet enligt nedan:

a) Förvärvade uppskjutna skatteförmåner inom värderingsperioden som är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten ska tillämpas för att minska det redovisade värdet på goodwill hänförlig till det förvärvet. Om det redovisade värdet för denna goodwill är noll ska kvarvarande uppskjutna skatteförmåner redovisas i resultatet.

b) Alla övriga uppskjutna skatteförmåner som realiserats ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).

_____

▼B

Aktuell och uppskjuten skatt som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar

68A. I vissa skattejurisdiktioner erhåller ett företag ett skatteavdrag (det vill säga ett belopp som är avdragsgillt vid fastställande av skattepliktigt resultat) som är hänförligt till ersättning som betalas med företagets aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument. Skatteavdragsbeloppet kan skilja sig från den hänförliga ackumulerade kostnaden för ersättning, och kan uppkomma i en senare redovisningsperiod. I vissa jurisdiktioner kanske ett företag exempelvis kan redovisa en kostnad för förbrukningen av erhållna tjänster som ersättning för tilldelade aktieoptioner, i enlighet med IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar,* och inte erhålla något skatteavdrag förrän aktieoptionerna löses in, där värderingen av skatteavdraget baseras på företagets aktiekurs per lösendagen.

68B. På samma sätt som med de utvecklingsutgifter som diskuteras i punkterna 9 och 26 (b), är skillnaden mellan utgiftens skattemässiga värde, det vill säga det belopp som blir avdragsgillt i framtiden, och det redovisade värdet noll en avdragsgill temporär skillnad som resulterar i en uppskjuten skattefordran. Om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som ett avdrag under kommande perioder inte är känt i slutet av perioden, ska det uppskattas, baserat på tillgänglig information i slutet av perioden. Exempelvis, om det belopp som skattemyndigheterna kommer att tillåta som avdrag under kommande perioder är beroende av företagets aktiekurs per en framtida tidpunkt, ska värderingen av den avdragsgilla temporära skillnaden baseras på företagets aktiekurs i slutet av perioden.

▼**M38**

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. Enligt punkt 58 i standarden ska aktuell skatt och uppskjuten skatt redovisas som intäkt eller kostnad och tas upp i resultatet för perioden, förutom till den del skatten uppkommit vid (a) en transaktion eller händelse som, i samma eller en annan period, redovisas utanför resultatet, eller (b) ett rörelseförvärv (annat än ett investmentföretags förvärv av ett dotterföretag som måste värderas till verkligt värde via resultatet). 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 aktiepost. I det fallet ska överskottet från tillhörande aktuell eller uppskjuten skatt redovisas direkt mot eget kapital.

▼**B**

KLASSIFICERING

Skattefordringar och skatteskulder

69. [Struken]

70. [Struken]

Kvittning

71. Aktuella skattefordringar och aktuella skatteskulder ska nettoredovisas endast om företaget

a) har legal rätt till kvittning av de redovisade beloppen, och

b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.

72. Även om aktuella skattefordringar och skatteskulder redovisas och värderas separat kvittas de i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄ enligt principer som liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32. Legal kvittningsrätt föreligger normalt när aktuella skatter debiteras av en och samma skattemyndighet och skatterna kan betalas med ett nettobelopp.

73. I koncernredovisningen nettoredovisas en aktuell skattefordran avseende ett koncernföretag och en aktuell skatteskuld avseende ett annat koncernföretag endast om de berörda företagen har legal rätt att betala eller erhålla ett nettobelopp och företagen har för avsikt att betala eller erhålla sådant nettobelopp eller återvinna tillgången och samtidigt reglera skulden.

74. Uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder ska nettoredovisas endast då

a) det föreligger en legal rätt att kvitta aktuella skattefordringar mot aktuella skatteskulder, och

▼B

b) de uppskjutna skattefordringarna och de uppskjutna skatteskulderna hänför sig till skatter debiterade av samma skattemyndighet och avser antingen

i) samma skattesubjekt, eller

ii) olika skattesubjekt som avser att antingen kvitta aktuella skatteskulder och skattefordringar genom nettobetalning eller erhålla betalning för fordringar och reglera skulder samtidigt för varje framtida period då det förväntas föreligga betydande uppskjutna skatteskulder eller skattefordringar att reglera eller återvinna.

75. För att en detaljerad tidsplan för återföringen av varje temporär skillnad inte ska behöva upprättas, kräver denna standard att ett företag ska nettoredovisa uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder hänförliga till samma skattesubjekt endast om de avser skatter som debiteras av samma skattemyndighet och legal kvittningsrätt avseende aktuell skatt föreligger.

76. I sällsynta fall kan det förekomma att ett företag har legal kvittningsrätt och avsikt att kvitta endast för vissa perioder. I dessa sällsynta fall kan det krävas en detaljerad tidsplan för att göra en tillförlitlig bedömning av huruvida ett skattesubjekts uppskjutna skatteskuld kommer att medföra större skattebetalningar under samma period som ett annat skattesubjekts uppskjutna skattefordran medför lägre skattebetalningar för det senare skattesubjektet.

Skattekostnad

Skattekostnad eller skatteintäkt hänförlig till resultatet i ordinarie verksamhet

▼M31

77. Periodens skattekostnad eller skatteintäkt, hänförlig till intäkter och kostnader i ordinarie verksamhet, ska redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat.

———————

▼B

Valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skatteskulder och skattefordringar

78. Enligt IAS 21 ska vissa valutakursdifferenser redovisas som intäkt eller kostnad, men standarden anger inte var i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ sådana differenser ska redovisas. Om valutakursdifferenser avseende uppskjutna utländska skattefordringar eller uppskjutna utländska skatteskulder redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, är det tillåtet att beteckna dem som uppskjutna skattekostnader eller uppskjutna skatteintäkter om detta är till bästa nytta för den som läser de finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

79. Upplysning ska lämnas om väsentliga delbelopp av periodens skattekostnad eller skatteintäkt.

▼B

80. Periodens skattekostnad eller skatteintäkt kan bestå av följande delbelopp:

a) Aktuell skattekostnad eller skatteintäkt.

b) Under innevarande period redovisade justeringar av aktuell skatt för tidigare perioder.

c) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till uppkomst och återföring av temporära skillnader.

d) Uppskjuten skattekostnad eller skatteintäkt som hänför sig till förändringar av skattesatser eller införandet av nya skatter.

e) Tidigare inte redovisade skattefordringar som hänför sig till outnyttjade underskottsavdrag, skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som utnyttjas för att minska en aktuell skattekostnad.

f) Tidigare inte redovisad skatt avseende skattefordringar som hänför sig till outnyttjade underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag eller temporära skillnader avseende tidigare perioder som används för att minska en uppskjuten skattekostnad.

g) Uppskjuten skattekostnad, som hänför sig till reduktion av en uppskjuten skattefordran, eller uppskjuten skatteintäkt, som hänför sig till en återföring av en tidigare gjord reduktion av en uppskjuten skattefordran (se punkt 56).

h) Den skattekostnad (-intäkt) hänförlig till dessa byten av redovisningsprinciper och fel som inkluderas i resultatet i enlighet med IAS 8, eftersom dessa inte kan redovisas retroaktivt.

▼M5

81. Separat upplysning ska också lämnas om följande:

a) Det sammanlagda beloppet av aktuell och uppskjuten skatt hänförlig till poster som redovisas direkt mot eget kapital (se punkt 62A).

ab) det inkomstskattebelopp som är hänförligt till varje komponent i övrigt totalresultat (se punkt 62 och IAS 1 (enligt omarbetning 2007)).

b) [struken].

▼B

c) En redogörelse för sambandet mellan periodens skattekostnad eller skatteintäkt och redovisat resultat i enlighet med ett eller båda följande alternativ:

i) en avstämning mellan å ena sidan skattekostnad eller skatteintäkt och å andra sidan redovisat resultat multiplicerat med gällande skattesatser. Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesatser beräknats, eller

ii) en avstämning mellan den genomsnittliga effektiva skattesatsen och gällande skattesats. Av avstämningen ska framgå hur gällande skattesats beräknats.

d) Upplysning om förändringar i gällande skattesatser i förhållande till föregående period.

e) Belopp avseende avdragsgilla temporära skillnader, underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag som inte motsvaras av i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ redovisade uppskjutna skattefordringar. I de fall posterna har fastställda förfallotidpunkter ska dessa anges.

▼B

f) Det sammanlagda beloppet av temporära skillnader som hänför sig till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄, för vilka uppskjutna skatteskulder inte redovisats (se punkt 39).

g) För varje slag av temporär skillnad samt för varje slag av underskottsavdrag och andra framtida skatteavdrag anges

i) uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som redovisats i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ under varje period som avses,

ii) uppskjutna skatteintäkter eller skattekostnader som redovisas i ►M5 resultatet ◄, om detta ej tydligt framgår av förändringarna i balansposterna.

▼M12

h) avseende verksamheter som avvecklats anges den skattekostnad som hänför sig till

i) resultatet vid avvecklingen, och

ii) resultatet av den avvecklade verksamhetens ordinarie verksamhet samt jämförelsetal för varje tidigare redovisad period.

i) skattekonsekvenserna av utdelningar till aktieägare som föreslagits eller beslutats innan de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande utan att utdelningarna redovisats som en skuld i rapporterna,

j) om ett rörelseförvärv i vilket företaget är förvärvaren leder till en ändring av redovisat belopp för dess uppskjutna skattefordran före förvärvet (se punkt 67), beloppet för den ändringen, och

k) om de uppskjutna skatteförmåner som förvärvats i ett rörelseförvärv inte redovisas per förvärvstidpunkten utan redovisas efter förvärvstidpunkten (se punkt 68), en beskrivning av den händelsen eller ändringen i omständigheter som ledde till att de uppskjutna skatteförmånerna redovisades.

▼B

82. Upplysning ska lämnas om uppskjutna skattefordringar och de förhållanden som motiverar att de redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ då

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

b) företaget har redovisat förluster under innevarande eller föregående redovisningsperiod i samma jurisdiktion där uppskjuten skattefordran uppkommit.

82A. Under de omständigheter som anges i punkt 52A, ska företaget upplysa om karaktären på de möjliga skattekonsekvenser som skulle bli följden av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Dessutom ska företaget upplysa om beloppen avseende de skattekonsekvenser som är möjliga att fastställa och om det kan finnas skattekonsekvenser som inte går att fastställa.

83. [Struken]

▼B

84. De upplysningar som krävs enligt punkt 81 (c) gör det möjligt att förstå huruvida förhållandet mellan skattekostnad/skatteintäkt och redovisat resultat är av ovanlig karaktär och att förstå vilka betydande faktorer som i framtiden kan få betydelse i sammanhanget. Sambandet kan påverkas av skattefria intäkter, kostnader som inte är avdragsgilla, effekten av skattemässiga underskott samt effekten av utländska skattesatser.

85. Då sambandet mellan skattekostnader/skatteintäkter och redovisat resultat beskrivs används den skattesats som ger användaren av företagets finansiella rapporter bäst information. Ofta är detta den skattesats som gäller i det land där företaget har sitt säte. Skattesatsen för nationella skatter läggs samman med skattesatser för lokala skatter på i huvudsak samma resultatnivå. För en koncern med verksamhet i flera länder kan det emellertid vara mer klargörande att sammanställa avstämningar avseende de olika jurisdiktionernas skattesatser. I det följande ges exempel som visar hur valet av tillämplig skattesats påverkar presentationen av den siffermässiga avstämningen.

Exempel som illustrerar punkt 85

År 19X2 har ett företag en redovisad vinst i sin egen jurisdiktion (land A) på 1 500 (19X1: 2 000) och i land B 1 500 (19X1: 500). Skattesatsen i land A är 30 procent och i land B 20 procent. I land A är kostnader på 100 (19X1: 200) inte skattemässigt avdragsgilla.

Här följer ett exempel på en avstämning till hemlandets skattesats.

	19X1	19X2
Redovisat resultat	2 500	3 000
Skatt enligt hemlandets skattesats 30 procent	750	900
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Effekt av lägre skattesatser i land B	50	- 150
Skattekostnad	760	780

Här följer ett exempel på en avstämning som har gjorts genom att lägga samman avstämningar för varje nationell jurisdiktion. Med denna metod visas inte effekten av skillnader mellan den rapporterande enhetens hemlands skattesats och skattesatsen i andra jurisdiktioner som en särskild post i avstämningen. För att kunna beskriva förändringar i tillämpliga skattesatser i enlighet med punkt 81 (d), kan företaget bli tvunget att föra resonemang om effekten av betydande förändringar i skattesatser eller sammansättningen av den inkomst som intjänats i olika jurisdiktioner.

▼B

Redovisat resultat	2 500	3 000
Skatt enligt den skattesats som gäller för inkomster i vederbörande land	700	750
Skatteeffekt av kostnader som inte är skattemässigt avdragsgilla	60	30
Skattekostnad	760	780

86. Den genomsnittliga effektiva skattesatsen utgörs av skattekostnaden/skatteintäkten dividerad med det redovisade resultatet.

87. Det är ofta praktiskt ogenomförbart att beräkna oredovisade uppskjutna skatteskulder hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄ (se punkt 39). Således är det tillräckligt med upplysning om summan av de underliggande temporära skillnaderna. Denna standard kräver därför inte att upplysning lämnas om sådana ej redovisade uppskjutna skatteskulder. I de fall det är möjligt uppmuntras företaget dock att upplysa om ej redovisade uppskjutna skatteskulder, eftersom sådan information kan vara av värde för den som läser de finansiella rapporterna.

87A. Enligt punkt 82A ska företaget upplysa om de möjliga skattekonsekvenserna av att utdelningar betalas ut till aktieägarna. Företaget ska upplysa om huvuddragen i det skattesystem och de omständigheter som har betydelse för tänkbara skattekonsekvenser av utdelning.

87B. I vissa fall kan det vara omöjligt att beräkna samtliga skattekonsekvenser av utdelning till aktieägarna. Så kan exempelvis vara fallet om ett företag har många utländska dotterföretag. Även då kan det emellertid vara möjligt att beräkna vissa skattebelopp. I en koncern kan exempelvis moderföretaget och några dotterföretag ha betalat inkomstskatt efter en högre skattesats för outdelade vinstmedel. Det står då klart vilket belopp som kommer att återbetalas vid framtida betalning av utdelning ur koncernens balanserade vinstmedel. I så fall ska upplysning lämnas om det belopp som kommer att återbetalas. I förekommande fall ska företaget också upplysa om att det finns ytterligare tänkbara skattekonsekvenser som inte går att beräkna. I moderföretagets egna finansiella rapporter – om sådana avges – avser upplysningar om möjliga skattekonsekvenser endast moderföretagets balanserade vinstmedel.

87C. Ett företag som är skyldigt att lämna upplysningar i enlighet med punkt 82A kan också bli tvunget att lämna upplysningar om temporära skillnader hänförliga till innehav i dotterföretag, filialer, intresseföretag och andelar i ►M32 samarbetsarrangemang ◄. Detta måste företaget i sådana fall ta ställning till vid utarbetande av de upplysningar som ska lämnas enligt punkt 82A. Företaget kan exempelvis bli tvunget att upplysa om de samlade temporära skillnaderna hänförliga till innehav i dotterföretag, där det finns oredovisade uppskjutna skatteskulder (se punkt 81 (f)). Om det är praktiskt ogenomförbart att beräkna de oredovisade uppskjutna skatteskulderna (se punkt 87) kan det beträffande dessa dotterföretag finnas möjliga skattekonsekvenser av utdelningar som inte heller går att beräkna.

▼B

88. Ett företag ska lämna information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar avseende skatter i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar.* Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan exempelvis uppstå vid pågående skattetvister. Om förändringar av skattesatser eller skatteregler som beslutats eller aviserats efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ leder till betydande effekter på aktuella eller uppskjutna skattefordringar och skatteskulder lämnas upplysning om effekterna (se IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄).

IKRAFTTRÄDANDE

89. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1998 eller senare, med undantag för vad som anges i punkt 91. Om ett företag tillämpar denna standard för finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1998, ska företaget lämna upplysning om att det har tillämpat denna standard i stället för IAS 12, *Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"),* som fastställdes 1979.

90. Denna standard ersätter IAS 12, *Accounting for Taxes on Income ("Redovisning av inkomstskatter"),* som fastställdes 1979.

91. Punkterna 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C och upphävandet av punkterna 3 och 50 träder i kraft för årsredovisningar ([1]) avseende perioder som börjar den 1 januari 2001 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om tidigare tillämpning påverkar de finansiella rapporterna ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

92. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 och 81, ströks punkt 61 och lades punkterna 61A, 62A och 77A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

93. **Punkt 68 ska tillämpas framåtriktat från ikraftträdandedatum för IFRS 3 (enligt omarbetning** av International Accounting Standards Board **2008) till redovisningen av uppskjutna skattefordringar som förvärvats i rörelseförvärv.**

94. Därför ska företag inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv om skatteförmånerna inte uppfyllde kriterierna för separat redovisning per förvärvstidpunkten och redovisas efter förvärvstidpunkten, såvida inte förmånerna redovisas inom värderingsperioden och är följden av ny information om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten. Övriga redovisade skatteförmåner ska redovisas i resultatet (eller, om det krävs enligt denna standard, utanför resultatet).

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

▼**M12**

95. **IFRS 3 (enligt omarbetning** av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkterna 21 och 67 ändrades och att punkterna 32A och 81 (j) och (k) lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringarna tillämpas för denna tidigare period.**

▼**M33**

98. Punkt 52 omnumreras till 51A, punkt 10 och exemplen efter punkt 51A ändras, och punkterna 51B och 51C och det följande exemplet samt punkterna 51D, 51E och 99 läggs till genom *Uppskjuten skatt: Återvinning av underliggande tillgångar*, utfärdad i december 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2012 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M32**

98A. IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 2, 15, 18 (e), 24, 38, 39, 43–45, 81 (f), 87 och 87C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 11.

▼**M31**

98B. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 77 och strök punkt 77A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼**M38**

98C. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 58 och 68C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M52**

98E. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 59 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼**M57**

98G. Genom *Redovisning av uppskjutna skattefordringar för orealiserade förluster* (ändringar i IAS 12), utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 29 och lades punkterna 27A, 29A samt exemplet som följer efter punkt 26 till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. När ändringen tillämpas för första gången får dock förändringen i ingående eget kapital för den tidigaste jämförelseperioden redovisas som ingående balanserade vinstmedel (eller i annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är lämpligt), utan att fördela förändringen mellan ingående balanserade vinstmedel och övriga komponenter i eget kapital. Om ett företag tillämpar denna lättnad ska det lämna upplysning om detta.

▼**M53**

98F. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 20 och strök punkterna 96, 97 och 98D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

98G. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 20. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M67**

98I. Genom den *årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt 57 A till och punkt 52 B ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta. När ett företag för första gången tillämpar dessa ändringar ska det tillämpa dem på skattekonsekvenserna av utdelningar som redovisats per eller efter början av den tidigaste jämförelseperioden.

▼**M33**

UPPHÄVANDE AV SIC-21

99. Ändringar gjorda genom *Uppskjuten skatt: Återvinning av underliggande tillgångar*, utfärdad i december 2010, ersätter följande tolkning: SIC-21 *Redovisning av uppskjuten skatt vid omvärdering av icke-avskrivningsbara tillgångar*.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 16

Materiella anläggningstillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur materiella anläggningstillgångar ska redovisas så att användare av finansiella rapporter kan ta del av information om ett företags investeringar i dess materiella anläggningstillgångar och förändringarna i sådana investeringar. De grundläggande frågorna vid redovisning av materiella anläggningstillgångar är redovisning av utgifter som tillgångar i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, hur anskaffningsvärdet ska fastställas samt hur avskrivningar och nedskrivningar ska redovisas avseende dem.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av materiella anläggningstillgångar förutom när annan standard kräver eller tillåter en annan redovisningsmetod.

▼M45

3. Denna standard ska inte tillämpas på

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

b) biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet, andra än producerande växter (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*); denna standard ska tillämpas på producerande växter men inte på den produkt som fås från producerande växter,

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

▼B

d) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och gasfyndigheter samt andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

Dock tillämpas denna standard på materiella anläggningstillgångar som används för att utveckla eller bibehålla de tillgångar som beskrivs i (b)–(d).

▼M54

4. [Struken]

5. Ett företag som använder metoden som bygger på anskaffningsvärde för förvaltningsfastigheter enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* ska använda den anskaffningsvärdesmetod som återfinns i denna standard för ägda förvaltningsfastigheter.

▼B

DEFINITIONER

▼M45

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

En *producerande växt* är en levande växt

a) som används vid produktion eller tillhandahållande av jord- och skogsbruksprodukter,

b) som förväntas producera under mer än en period, och

▼M45

c) beträffande vilken sannolikheten för att den ska säljas som jord- och skogsbruksprodukt är ytterst liten, utom enstaka försäljning som restprodukt.

(I punkterna 5A–5B i IAS 41 behandlas definitionen av en producerande växt utförligare.)

***Redovisat värde* är det belopp till vilket en tillgång redovisas, efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.**

▼B

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

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

Avskrivning är en systematisk periodisering av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

▼B

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

Materiella anläggningstillgångar är fysiska tillgångar som

a) innehas för produktion eller distribution av varor eller tjänster, för uthyrning till andra, eller för administrativa ändamål, och

b) förväntas bli använda under mer än en period.

▼M8

Återvinningsvärde är det högsta av en tillgångs verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader och dess nyttjandevärde.

▼B

En tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle kunna erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade kostnader för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

Nyttjandeperiod är

a) den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller

b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

REDOVISNING

7. Utgiften för en materiell anläggningstillgång ska redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ endast om

a) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och

b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

▼M36

8. Poster som exempelvis reservdelar, reservutrustning och serviceutrustning redovisas i enlighet med denna IFRS när de uppfyller definitionen av materiella anläggningstillgångar. I annat fall klassificeras sådana poster som varulager.

▼B

9. Denna standard anger inte vilken värderingsenhet som ska användas i redovisningen, det vill säga vad som utgör en materiell anläggningstillgång. Det innebär att tillämpningen av redovisningskriteriet på ett företags särskilda omständigheter är en fråga om bedömning. Det kan vara lämpligt att slå samman enstaka obetydliga poster som gjutformar, verktyg eller stansar och att tillämpa kriterierna på det sammanslagna beloppet.

▼M54

10. Enligt denna redovisningsprincip bedömer ett företag samtliga utgifter för sina materiella anläggningstillgångar vid den tidpunkt när utgifterna uppkommer. Dessa utgifter innefattar utgifter som uppstod vid förvärvet av en materiell anläggningstillgång och tillkommande utgifter för att bygga ut, ersätta delar av eller underhållsarbete avseende den. Kostnaden för en materiell anläggningstillgång kan omfatta kostnader avseende leasingavtal för tillgångar som används för att konstruera, bygga ut, ersätta en del av eller underhålla en materiell anläggningstillgång, såsom avskrivning av nyttjanderätt.

▼B

Anskaffningsvärde vid anskaffningstidpunkten

11. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan göras av säkerhets- eller miljöskäl. Även om den typen av investeringar inte direkt ökar de framtida ekonomiska fördelarna för någon särskild materiell anläggningstillgång, kan de krävas för att företaget ska få del i de framtida ekonomiska fördelarna från andra tillgångar. Sådana materiella anläggningstillgångar uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar eftersom de framtida ekonomiska fördelarna av den eller de tillgångar till vilka investeringen hänförs blir större än vad de hade varit om investeringen inte gjorts. Exempelvis kan en producent av kemiska produkter installera en ny rutin för att uppfylla miljökrav avseende tillverkning och lagring av farliga produkter. Utgifterna för installationen räknas in i anskaffningsvärdet eftersom företaget inte hade kunnat fortsätta att tillverka och sälja sina produkter om installationen inte hade utförts. Dock prövas det redovisade värdet för varje sådan tillgång och tillgång som är förknippad med den vad gäller nedskrivningsbehov, i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

Tillkommande utgifter

12. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar inte ett företag utgifter för löpande underhåll av en materiell anläggningstillgång i det redovisade värdet. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll är i första hand utgifter för löner och förbrukningsvaror och kan innefatta utgifter för mindre delar. Syftet med dessa utgifter beskrivs ofta som ”reparationer och underhåll” av den materiella anläggningstillgången.

▼B

13. Delar av vissa materiella tillgångar kan behöva ersättas regelbundet. Exempelvis kan en ugn behöva ny inklädnad efter viss nyttjandeperiod, eller ett flygplan behöva byta inredning flera gånger under flygplansskrovets nyttjandeperiod. Investeringar i materiella anläggningstillgångar kan också göras i syfte att minska antalet återkommande utbyten, såsom att byta innerväggar i en byggnad eller för att göra ett byte av engångskaraktär. Enligt redovisningsprincipen i punkt 7 innefattar ett företag i en materiell tillgångs redovisade värde utgiften för att byta ut en del i en sådan tillgång när utgiften uppkommer om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som byts ut tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i enlighet med denna standards villkor för borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ (se punkterna 67–72).

14. Ett villkor för att fortsätta driften av en materiell anläggningstillgång (exempelvis ett flygplan) kan vara att utföra större återkommande besiktningar rörande brister oavsett om delar byts ut eller ej. När varje större besiktning genomförs räknas utgiften för den in i den materiella anläggningstillgångens redovisade värde, som vid ett byte av en del, om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Eventuellt återstående redovisat värde avseende utgiften för den föregående besiktningen (skilt från fysiska delar) tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Detta sker oavsett om utgiften för den föregående besiktningen identifierades i den transaktion i vilken tillgången förvärvades eller uppfördes. Vid behov kan den uppskattade utgiften för en framtida liknande besiktning användas som en indikation på vad utgiften för den befintliga besiktningsdelen uppgick till när tillgången förvärvades eller uppfördes.

VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

15. En materiell anläggningstillgång som uppfyller villkoren för att redovisas som en tillgång ska redovisas till anskaffningsvärde.

Komponenter i anskaffningsvärdet

16. Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av

a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter.

b) eventuella utgifter, som är direkt hänförbara till tillgången, för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

c) uppskattad utgift för nedmontering och bortforsling av tillgången och återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende dessa åtgärder uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under denna period.

17. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19, *Ersättningar till anställda*) som uppkommer i samband med uppförande eller förvärv av den materiella anläggningstillgången,

b) utgifter för att ställa i ordning plats eller område för installation eller uppförande av tillgången,

c) utgifter för leverans och hantering,

▼B

d) installations- och monteringsutgifter,

e) utgifter för provning av tillgångens funktioner, efter avdrag för nettointäkt vid försäljning av eventuella artiklar som tillverkats när tillgången bringades till den platsen eller i det skicket (såsom prover som tillverkats vid testning av utrustningen), och

f) utgifter för konsulttjänster.

18. Ett företag tillämpar IAS 2, *Varulager*, på utgifter för förpliktelser rörande nedmontering av tillgång, bortforsling av tillgång och återställande av platsen på vilken en tillgång står, som uppkommer under en viss period till följd av att tillgången har använts för att tillverka varor under denna period. De förpliktelser för utgifter som redovisas enligt IAS 2 eller IAS 16 redovisas och värderas i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

19. Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång är

a) utgifter för att öppna en ny anläggning,

b) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

c) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och

d) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

20. Ett företag upphör att räkna in utgifter i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde när tillgången befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer i samband med användning eller omplacering i tillgångens redovisade värde. Exempelvis ingår inte följande utgifter i en materiell tillgångs redovisade värde

a) utgifter som uppkommer när en tillgång som kan användas på det sätt som varit företagsledningens avsikt ännu inte har börjat användas eller om tillgångens fulla kapacitet inte utnyttjas,

b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp, och

c) utgifter för omplacering och omorganisation av delar av eller hela verksamheten i ett företag.

21. Viss verksamhet kan ske i samband med uppförande eller exploatering av en materiell anläggningstillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som är företagsledningens avsikt. Denna åtföljande verksamhet kan ske innan eller under uppförandet eller exploateringen. Exempelvis kan intäkter erhållas genom att en byggplats används som bilparkering fram till att uppförandet påbörjas. Eftersom den åtföljande verksamheten inte krävs för att bringa en tillgång till den plats eller i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som företagsledningen har avsett, redovisas intäkter och hänförliga kostnader avseende åtföljande verksamhet i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ och innefattas i respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

▼B

22. Anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi fastställs på samma sätt som för förvärvade tillgångar. För företag som uppför tillgångar för försäljning i sin normala verksamhet beräknas anskaffningsvärdet på samma sätt som för dessa (se IAS 2). Därför elimineras internvinster när sådana kostnader fastställs. Inte heller kostnaden för onormal förbrukning av material, arbete eller andra resurser i samband med uppförandet av en tillgång i egen regi ingår i tillgångens anskaffningsvärde. I IAS 23, *Lånekostnader*, återfinns kriterier för redovisning av ränta som del av det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång som uppförs i egen regi.

▼M45

22A. Producerande växter redovisas på samma sätt som materiella anläggningstillgångar som uppförs i egen regi innan de är på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Därför bör hänvisningar till ”uppförande” i denna standard tolkas som att det omfattar verksamheter som är nödvändiga för att odla de producerande växterna innan de är på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

▼B

Beräkning av anskaffningsvärdet

▼M1

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

▼B

24. En eller flera materiella anläggningstillgångar kan förvärvas i utbyte mot en icke-monetär tillgång eller icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion gäller ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan materiell anläggningstillgång beräknas till verkligt värde såvida (a) inte bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) det vare sig går att beräkna det verkliga värdet för den erhållna eller den lämnade tillgången på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ kan ta bort den tillgång som lämnas som byte. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde, beräknas dess anskaffningsvärde som det redovisade värdet för den tillgång som lämnats i byte.

25. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

▼B

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

▼M33

26. Det verkliga värdet för en tillgång kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen till verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet på antingen den tillgång som erhålls eller lämnas i byte, används det verkliga värdet på den tillgång som lämnas i byte för att värdera anskaffningsvärdet på den erhållna tillgången såvida inte det verkliga värdet på den tillgång som erhålls framgår mer tydligt.

▼M54

27. [Struken]

▼B

28. Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång kan minskas med statliga bidrag i enlighet med IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

29. Ett företag ska välja antingen metoden som bygger på anskaffningsvärde i punkt 30 eller omvärderingsmetoden i punkt 31 som redovisningsprincip och ska använda denna princip på alla materiella anläggningstillgångar av samma slag.

Anskaffningsvärde

30. När en materiell anläggningstillgång har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuell ackumulerad nedskrivning.

Omvärderingsmetoden

31. När en materiell anläggningstillgång, vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, har redovisats som tillgång ska tillgången redovisas till omvärderat belopp. Det utgörs av tillgångens verkliga värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar. Omvärderingar ska göras så regelbundet att det redovisade beloppet inte väsentligt avviker från vad som skulle fastställas som verkligt värde ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

▼M33

_____

▼B

34. Hur ofta omvärderingar ska göras beror på hur mycket det verkliga värdet för de materiella anläggningstillgångarna som ska omvärderas förändras. När en omvärderad tillgångs verkliga värde väsentligt avviker från dess redovisade värde ska ytterligare en omvärdering göras. För vissa materiella anläggningstillgångar fluktuerar det verkliga värdet betydande, vilket innebär att årlig omvärdering krävs. Sådana frekventa omvärderingar är inte nödvändiga för materiella anläggningstillgångar med obetydliga förändringar av verkligt värde. I stället kan det räcka att omvärdera tillgången vart tredje eller femte år.

▼M43

35. När en materiell anläggningstillgång omvärderas ska den tillgångens redovisade värde justeras till det omvärderade beloppet. Vid tidpunkten för omvärderingen behandlas tillgången på något av följande sätt:

a) Det redovisade bruttovärdet justeras så att det överensstämmer med omvärderingen av tillgångens redovisade värde. Det redovisade bruttovärdet får exempelvis omräknas med hänvisning till observerbara marknadsdata eller omräknas i proportion till förändringen av det redovisade värdet. Den ackumulerade avskrivningen vid tidpunkten för omvärderingen justeras så att den motsvarar skillnaden mellan det redovisade bruttovärdet och tillgångens redovisade värde efter beaktande av ackumulerade nedskrivningar.

b) Den ackumulerade avskrivningen elimineras mot tillgångens redovisade bruttovärde.

Beloppet på justeringen av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värde som anges i enlighet med punkterna 39 och 40.

▼B

36. Om en materiell anläggningstillgång omvärderas, ska alla materiella anläggningstillgångar inom samma tillgångsslag omvärderas.

▼M45

37. Med materiella anläggningstillgångar inom ett tillgångsslag avses en grupp tillgångar som har samma beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Följande är exempel på olika slag av anläggningstillgångar:

▼B

a) Mark.

b) Mark och byggnader.

c) Maskiner.

d) Fartyg.

e) Flygplan.

f) Motorfordon.

▼M45

g) Möbler och fast inredning.

h) Kontorsutrustning.

i) Producerande växter.

▼B

38. Ett tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiva omvärderingar av tillgångar och att belopp som är en blandning av anskaffningsvärden och värderingar som gjorts vid olika tidpunkter redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgångsslag kan emellertid omvärderas rullande, under förutsättning att tillgångsslagets omvärdering genomförs inom en kort tidsperiod och under förutsättning att omvärderingarna uppdateras.

▼B

►M5 39. Om en tillgångs redovisade värde ökar till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄ Dock ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning till följd av en tidigare omvärdering av samma tillgång, som tidigare redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

40. Om en tillgångs redovisade belopp minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. ►M5 Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något befintligt kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Minskningen som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄

41. Den omvärderingsreserv som ingår i eget kapital avseende en materiell anläggningstillgång kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Detta kan innefatta att överföra hela reserven när tillgången inte längre utnyttjas eller avyttras/utrangeras. En del av överskottet kan dock överföras när tillgången används i ett företag. I detta fall utgörs den del av reserven som överförs av skillnaden mellan avskrivningen baserad på tillgångens omvärderade värde och den avskrivning som baseras på tillgångens ursprungliga anskaffningsvärde. Överföringar av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

42. Eventuella effekter på årets skattekostnader, som uppkommer vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar, redovisas, och upplysningar om dessa effekter lämnas, i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*.

Avskrivningar

43. Varje del av en materiell anläggningstillgång med ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde ska skrivas av separat.

▼M54

44. Ett företag fördelar det belopp som redovisats vid första redovisningstillfället avseende en materiell anläggningstillgång på dess betydande delar och skriver av varje sådan del separat. Exempelvis kan det vara lämpligt att separat skriva av ett flygplans skrov och motorer. På motsvarande sätt, om ett företag förvärvar materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal i vilket det är leasegivare kan det vara lämpligt att separat skriva av belopp som återspeglas i objektets anskaffningsvärde och som är hänförliga till gynnsamma eller ogynnsamma leasingvillkor i förhållande till marknadsmässiga villkor.

▼B

45. En betydande del av en materiell anläggningstillgång kan ha en nyttjandeperiod och en avskrivningsmetod som stämmer överens med nyttjandeperioden och avskrivningsmetoden för en annan betydande del av samma tillgång. Sådana delar kan grupperas vid fastställande av avskrivningar.

46. I den mån ett företag skriver av vissa delar av en materiell anläggningstillgång separat skriver det också av återstoden av denna tillgång separat. Återstoden består av de delar av tillgången som inte enskilt är betydande. Om ett företag har olika förväntningar avseende dessa delar, kan uppskattningsmetoder krävas för att skriva återstoden på ett sätt som korrekt återger delarnas förväntade förbrukning och/eller nyttjandeperiod.

▼B

47. Ett företag kan välja att separat skriva av delar av en tillgång som inte har ett anskaffningsvärde som är betydande i förhållande till tillgångens sammanlagda anskaffningsvärde.

48. Periodens avskrivningar ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ om de inte innefattas i det redovisade värdet för en annan tillgång.

49. En periods avskrivningar redovisas vanligtvis i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Dock kan de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland utnyttjas vid tillverkning av andra tillgångar. I sådana fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för denna andra tillgång och innefattas i dess redovisade värde. Exempelvis inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar och utrustning i tillverkningskostnaderna för varor i lager (se IAS 2). På motsvarande sätt kan avskrivningar av materiella anläggningstillgångar som används i utvecklingsarbete innefattas i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som redovisas i enlighet med IAS 38, *Immateriella tillgångar*.

Avskrivningsbart belopp och avskrivningsmetod

50. En tillgångs avskrivningsbara belopp ska fördelas på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

51. En tillgångs restvärde och nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår och om en ny bedömning avviker från tidigare uppskattningar ska ändringen eller ändringarna redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

52. Avskrivningar redovisas även om en tillgångs verkliga värde överstiger dess redovisade värde så länge tillgångens restvärde inte överstiger dess redovisade värde. Reparation och underhåll av en tillgång påverkar inte behovet av att skriva av tillgången.

53. En tillgångs avskrivningsbara belopp fastställs efter avdrag för dess restvärde. Restvärdet är dock ofta obetydligt och behöver därför inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs.

54. En tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som motsvarar eller är högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp som understiger tillgångens redovisade värde.

55. Avskrivning av en tillgång börjar när den kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Avskrivning av en tillgång upphör vid den tidigaste av följande tidpunkter: då tillgången i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eller då tillgången tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Det innebär att avskrivningen inte upphör om en tillgång tillfälligt inte används eller när den tas ur bruk, såvida inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll när det inte sker någon produktion.

▼M47

56. De framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med en tillgång förbrukas av företaget huvudsakligen genom att tillgången används. Andra faktorer, som att tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern eller slitage när en tillgång inte används, leder emellertid ofta till att de ekonomiska fördelar tillgången skulle ha givit minskar. Därför beaktas samtliga nedanstående faktorer när nyttjandeperioden för en tillgång bestäms:

▼B

a) förväntad användning av tillgången. Användning bedöms genom hänvisning till tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.

b) förväntat slitage, som är beroende av driftsfaktorer som antal skift för vilka tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och underhåll och tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.

▼M47

c) om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller förbättringar, eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen. En förväntad minskning av försäljningspriset för en tillgång kan vara ett uttryck för en förväntan om att tillgången ska bli tekniskt eller kommersiellt omodern, vilket i sin tur kan indikera att de framtida ekonomiska fördelar som tillgången ger kommer att minska.

▼B

d) legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande som exempelvis avtalstid för hyresavtal.

57. En materiell anläggningstillgångs nyttjandeperiod definieras som den tid under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål i företaget. I ett företags riktlinjer för tillgångsförvaltning kan ingå att vissa tillgångar ska avyttras eller utrangeras efter en viss bestämd tid eller efter ett bestämt utnyttjande av tillgångens framtida ekonomiska fördelar. Tillgångens nyttjandeperiod kan därför vara kortare än dess ekonomiska livslängd. Uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod är en fråga om bedömning som bland annat bygger på företagets erfarenheter av hur länge liknande tillgångar tidigare använts i företaget.

58. Mark och byggnader är särskiljbara tillgångar och redovisas separat även om de förvärvas tillsammans. Med vissa undantag, såsom stenbrott och mark där avfall grävs ned, är nyttjandeperioden för mark obegränsad och därför skrivs inte mark av. Byggnader har en begränsad nyttjandeperiod och ska därför skrivas av. En ökning av pris på mark, på vilken en byggnad står påverkar inte hur byggnadens avskrivningsbelopp fastställs.

59. Om anskaffningsvärdet för mark innefattar utgifter för nedmontering, bortforslande och återställande av platsen, skrivs denna andel av anskaffningsvärdet för marken av över den period under vilken företaget erhåller de fördelar som dessa utgifter medförde. I vissa fall kan själva marken ha en begränsad nyttjandeperiod i vilket fall den skrivs av på ett sätt som återspeglar de fördelar den ger.

Avskrivningsmetod

60. Den avskrivningsmetod som används ska återspegla hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget.

61. Den avskrivningsmetod som används för en tillgång ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår, och om det har skett en betydande ändring av den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången, ska metoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. En sådan ändring ska redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

▼B

62. Olika avskrivningsmetoder kan användas för systematisk fördelning av det avskrivningsbara beloppet över tillgångens nyttjandeperiod. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Linjära avskrivningar innebär ett fast årligt avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden om tillgångens restvärde inte ändras. Degressiva avskrivningar innebär ett sjunkande avskrivningsbelopp över nyttjandeperioden. Produktionsberoende avskrivningar innebär att avskrivningsbeloppet bestäms utifrån tillgångens förväntade användning eller produktion. Företaget väljer den metod som på bäst sätt återspeglar den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången. Den metoden tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte uppstår en förändring i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången.

▼M47

62A. En avskrivningsmetod bör inte baseras på de inkomster som uppstår ur en verksamhet inom vilken tillgången används. Inkomsterna av en verksamhet beror som regel även på andra faktorer än förbrukningen av de ekonomiska fördelarna av den enskilda tillgången. Inkomsterna är till exempel beroende av andra ingående resurser och processer, marknadsföringsinsatser, försäljningsvolymer och priser. Inkomsternas priskomponent är i sin tur påverkad av inflation, vilken helt saknar samband med hur tillgången i fråga utnyttjas.

▼B

Nedskrivningar

63. Ett företag tillämpar IAS 36, *Nedskrivningar*, när det fastställer om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en materiell anläggningstillgång. I IAS 36 anges hur ett företag prövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.

64. [Struken]

Ersättning vid värdenedgång

65. Ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra.

66. En förlust av eller skada på en materiell anläggningstillgång, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande inköp eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör separata ekonomiska händelser och redovisas enligt följande

a) nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar redovisas i enlighet med IAS 36,

b) borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ av materiella anläggningstillgångar som inte längre utnyttjas eller utrangeras/avyttras bestäms i enlighet med denna standard,

c) ersättning från tredje part avseende materiella anläggningstillgångar som har skadats eller gått förlorade ska inkluderas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ när ersättningen går att fordra, och

d) utgifter för återställning, inköp eller uppförande av materiella anläggningstillgångar som ska användas i utbyte fastställs i enlighet med denna standard.

BORTTAGANDE FRÅN ►M5 RAPPORTEN ÖVER DEN FINANSIELLA STÄLLNINGEN ◄

67. Det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång ska tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄

a) vid utrangering eller avyttring, eller

b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

▼M54

68. Den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska redovisas i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte IFRS 16 *Leasingavtal* kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.

▼M8

68A. Ett företag som inom ramen för sin löpande verksamhet rutinmässigt säljer materiella anläggningstillgångar som det har innehavt för uthyrning till andra ska dock överföra dessa tillgångar till lager till redovisat värde när de upphör att hyras ut och blir innehavda för försäljning. Inkomsterna från försäljningen av sådana tillgångar ska betraktas som intäkter enligt IAS 18, *Intäkter*. IFRS 5 är inte tillämplig när tillgångar som innehas för försäljning i den löpande verksamheten överförs till lager.

▼M54

69. En materiell anläggningstillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en materiell anläggningstillgång är det datum då mottagaren erhåller kontroll av objektet i enlighet med bestämmelserna för att bestämma när ett prestationsåtagande har fullgjorts i IFRS 15. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

▼B

70. Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 7, ett företag i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång innefattar utgiften för att byta ut en del av denna tillgång, så tar företaget bort det redovisade värdet för den utbytta delen från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ oavsett om den utbytta delen hade skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes.

71. Den vinst eller förlust som uppkommer när en materiell anläggningstillgång tas bort från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ ska bestämmas som skillnaden mellan den eventuella nettointäkten, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde.

▼M52

72. Det ersättningsbelopp som ska innefattas i den vinst eller förlust som blir följden när en materiell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen fastställs i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriset i IFRS 15.

▼B

UPPLYSNINGAR

73. För varje slag av materiella anläggningstillgångar ska upplysning lämnas i de finansiella rapporterna om

a) de värderingsgrunder som används för att bestämma det uppskrivna anskaffningsvärdet,

b) de avskrivningsmetoder som används,

c) nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,

d) uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut, och

e) en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar

i) investeringar,

▼B

ii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

iii) ökningar genom rörelseförvärv,

iv) ökningar eller minskningar som är följden av omvärderingar enligt punkterna 31, 39 och 40 och från nedskrivningar som ►M5 redovisas eller återförs i övrigt totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36,

v) nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vi) nedskrivningar som återförs i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vii) avskrivningar,

viii) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter från funktionell valuta till en annan rapporteringsvaluta, inklusive omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta, och

ix) övriga förändringar.

74. De finansiella rapporterna ska också innehålla upplysning om

a) förekomst och belopp avseende begränsningar av äganderätt och materiella tillgångar som används som säkerhet,

b) beloppet för de utgifter som innefattas i det redovisade värdet för en materiell anläggningstillgång under tillgångens uppförande,

c) belopp som avser avtalsenliga åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar, och

d) om det inte anges separat i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, det belopp avseende ersättning från tredje part för materiella anläggningstillgångar som skadats eller gått förlorade och som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

75. Val av avskrivningsmetod och uppskattning av nyttjandeperiod för tillgångar är en fråga om bedömning. Upplysningar om använda metoder och uppskattade nyttjandeperioder eller avskrivningstakt ger därmed användarna av de finansiella rapporterna information som innebär att de kan bedöma de principer som valts av företagsledningen och möjliggör jämförelser med andra företag. Av liknande skäl ska upplysning lämnas om

a) avskrivningar, oavsett om de redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller som del av övriga tillgångars anskaffningsvärde, under en period, och

b) ackumulerade avskrivningar vid periodens slut.

76. I enlighet med IAS 8 lämnar ett företag upplysning om karaktär och effekt av en ändrad uppskattning och bedömning som har en inverkan under den aktuella perioden eller väntas få en inverkan under efterföljande perioder. Vad gäller materiella anläggningstillgångar kan sådana upplysningar härröra från ändrade uppskattningar avseende

a) restvärden,

b) uppskattad kostnad för nedmontering, bortforsling eller återställande av materiella anläggningstillgångar,

c) beräknad nyttjandeperiod, och

d) avskrivningsmetoder.

▼M33

77. **Om materiella anläggningstillgångar är redovisade till omvärderade belopp ska information lämnas om följande, utöver de upplysningar som krävs i IFRS 13:**

▼B

a) tidpunkten för omvärderingen,

b) om en oberoende värderingsman medverkade,

▼M33

c) [utgår]

d) [utgår]

▼B

e) för varje omvärderat slag av materiella anläggningstillgångar, det värde som skulle ha redovisats om tillgångarna varit redovisade till anskaffningsvärde, och

f) omvärderingsreserven, utvisande periodens förändringar och eventuella begränsningar i möjligheten att dela ut saldot till aktieägare.

78. Ett företag lämnar information om nedskrivningar av materiella anläggningstillgångar i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*, utöver den information som krävs enligt punkt 73 (e) (iv)–(vi).

79. För användare av finansiella rapporter kan även nedanstående information vara relevant

a) det redovisade värdet för materiella anläggningstillgångar som tillfälligt inte används i företagets verksamhet,

b) uppskrivet anskaffningsvärde för materiella anläggningstillgångar som är helt avskrivna men som fortfarande används,

c) det redovisade värdet av materiella anläggningstillgångar som tagits ur bruk och inte är klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och

d) i det fall metoden som bygger på anskaffningsvärde används, det verkliga värdet på materiella anläggningstillgångar om det väsentligt avviker från det redovisade värdet.

Därför uppmuntras företag att lämna upplysningar om dessa belopp.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

80. Kraven i punkterna 24–26, avseende den första redovisningen av en materiell anläggningstillgång som förvärvats vid ett byte av tillgångar ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

▼M43

80A. Punkt 35 ändrades genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*. Företagen ska tillämpa den ändringen på alla omvärderingar under räkenskapsår från och med dagen för den första tillämpningen av ändringen och under den närmast föregående perioden. Företag får även redovisa justerad jämförande information för tidigare perioder som presenteras, men är inte skyldiga att göra detta. Om ett företag redovisar ojusterad jämförande information för några tidigare perioder ska det tydligt ange att informationen inte har justerats, att den har redovisats enligt en annan grund och förklara den grunden.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼B

81A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M5

81B. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 39, 40 och 73 (e) (iv). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

81C. IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board **2008) innebar att punkt 44 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period**.

▼M8

81D. Punkterna 6 och 69 ändrades och punkt 68A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa de relaterade ändringarna i IAS 7, *Kassaflödesanalys* vid samma tidpunkt.

81E. Punkt 5 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten om ett företag också samtidigt tillämpar ändringarna i punkterna 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 och 85B i IAS 40. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M33

81F. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 6 ändrades, att punkterna 26, 35 och 77 ändrades och att punkterna 32 och 33 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M36

81G. Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 8. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M43

81H. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 35 och punkt 80A lades till. Företagen ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M47**

81I. Genom *klargörande av godkända avskrivningsmetoder* (ändringar till IAS 16 och IAS 38), utgiven i maj 2014, ändrades punkt 56 och tillades punkt 62A. Företag ska hädanefter tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M52**

81J. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 68A, 69 och 72 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M45**

81K. *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41), som utfärdades i juni 2014, innebar att punkterna 3, 6 och 37 ändrades och att punkterna 22A och 81L–81M lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8, med undantag för vad som anges i punkt 81M.

▼**M54**

81L. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ströks punkterna 4 och 27 och punkterna 5, 10, 44 och 68–69 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M45**

81M. Ett företag kan välja att värdera en producerande växt till dess verkliga värde vid början av den tidigaste period som redovisas i de finansiella rapporterna för den rapportperiod i vilken företaget första gången tillämpar *Jord- och skogsbruk: producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41) och använda detta verkliga värde som antaget anskaffningsvärde per denna tidpunkt. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet ska redovisas som ingående balanserade vinstmedel i början av den tidigast redovisade perioden.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

82. Denna standard ersätter IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* (omarbetad 1998).

83. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-6, *Utgifter för ändringar i befintlig programvara*,

b) SIC-14, *Materiella anläggningstillgångar – ersättning för förlust av eller skador på tillgångar*, och

c) SIC-23, *Större besiktnings- och översynskostnader avseende materiella anläggningstillgångar.*

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 17

Leasingavtal

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange tillämpliga redovisningsprinciper vid leasingavtal för leasetagare och leasegivare.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för

a) leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar, och

b) licensavtal för exempelvis filmer, videoinspelningar, manuskript, patent och upphovsrätter (copyright).

▼M45

Denna standard ska emellertid inte tillämpas som värderingsgrund avseende

▼B

a) fastigheter som innehas av leasetagare, som redovisas som förvaltningsfastigheter (se IAS 40, *Förvaltningsfastigheter),*

b) förvaltningsfastigheter som hyrs ut när avtalen klassificeras som operationella leasingavtal (se IAS 40),

▼M45

c) biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, som innehas av leasetagare enligt ett finansiellt leasingavtal, eller

d) biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41 som tillhandahålls av leasegivare enligt ett operationellt leasingavtal.

▼B

3. Standarden gäller avtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Standarden gäller däremot inte serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

DEFINITIONER

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

Ett *leasingavtal* är ett avtal enligt vilket en leasegivare enligt avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar.

Ett *finansiellt leasingavtal* är ett leasingavtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan, men behöver inte, slutligen övergå till leasetagaren.

Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett *operationellt leasingavtal*.

Ett leasingavtal är ett *icke uppsägningsbart leasingavtal* om det får hävas endast

a) när en ytterst osannolik händelse inträffar,

b) med leasegivarens medgivande,

▼B

c) om leasetagaren ingår ett nytt leasingavtal för samma eller likvärdig tillgång med samma leasegivare, eller

d) om leasetagaren erlägger ett tilläggsbelopp av sådan storleksordning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att det kommer att fullföljas.

Leasingavtalets början är den tidpunkt när leasingavtalet är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor. Per detta datum

a) klassificeras ett leasingavtal antingen som ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal, och

b) när det gäller ett finansiellt leasingavtal, fastställs de belopp som ska redovisas i samband med leasingperiodens början.

Leasingperiodens början är det datum från vilket leasetagaren har rätt att använda den leasade tillgången. Det är det datum när leasingavtalet redovisas första gången (det vill säga redovisning av de tillgångar, skulder, intäkter eller kostnader som uppkommer till följd av leasingavtalet, enligt vad som är tillämpligt).

Leasingperioden är den period under vilken leasetagaren avtalat att leasa en tillgång. Eventuella ytterligare perioder under vilka leasetagaren med eller utan tillkommande betalningar har rätt att fortsätta leasa tillgången ska även inräknas i leasingperioden om det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten till förlängning kommer att utnyttjas.

Minimileaseavgifter är de betalningar, exklusive variabla avgifter, serviceutgifter och skatter, som ska erläggas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden, med tillägg av

a) för en leasetagare, eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av till denne närstående företag, eller

b) för en leasegivare, eventuellt restvärde som garanteras leasegivaren av

   i) leasetagaren,

   ii) till leasetagaren närstående part, eller

   iii) en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Om leasetagaren har en option att köpa leasingobjektet till ett pris som, då optionsrätten träder i kraft, väntas understiga det verkliga värdet i sådan utsträckning att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas, utgörs minimileaseavgifterna av summan av de lägsta avgifter som ska betalas under leasingperioden fram till det datum då denna option väntas bli utnyttjad och det belopp som krävs för att utnyttja optionen.

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

Ekonomisk livslängd är antingen

a) den period under vilken ett objekt förväntas bli utnyttjat för sitt ändamål av en eller flera användare, eller

b) det antal enheter som förväntas bli producerade med hjälp av objektet av en eller flera användare.

▼B

Nyttjandeperiod är den uppskattade återstående period under vilken ett företag, från leasingperiodens början, bedöms kunna åtnjuta de ekonomiska fördelar som är förknippade med objektet. Leasingperiodens längd är härvidlag ingen begränsning.

Garanterat restvärde är

a) för en leasetagare den del av objektets restvärde som garanteras av leasetagaren, eller närstående part (det garanterade restvärdet är det maximala belopp som, under alla omständigheter, kan komma att betalas), och

b) för en leasegivare den del av restvärdet som garanteras av leasetagaren eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna.

Ej garanterat restvärde är den del av leasingobjektets restvärde som vid försäljning tillfaller leasegivaren och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.

Utgifter som uppstår då leasingavtal ingås är tillkommande utgifter som är direkt hänförliga till avtalets ingående och upplägg, förutom vad gäller sådana utgifter som uppstår för tillverkare eller återförsäljare.

Bruttoinvestering i leasingavtal är summan av

a) de minimileaseavgifter som enligt ett finansiellt leasingavtal tillfaller leasegivaren, och

b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till avtalets implicita ränta.

Ej intjänade finansiella intäkter är skillnaden mellan

a) bruttoinvesteringen i ett leasingavtal, och

b) nettoinvesteringen i ett leasingavtal.

Implicit ränta är den diskonteringssats som för leasegivaren vid leasingavtalets början resulterar i att summan av nuvärdena avseende (a) minimileaseavgifterna och (b) ej garanterat restvärde, överensstämmer med summan av (i) det verkliga värdet för det leasade objektet och (ii) leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås.

Leasetagarens marginella låneränta är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande leasingavtal, eller om denna räntesats inte kan fastställas, den räntesats som, vid leasingavtalets början, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Variabel avgift är den del av leasingavgifterna som inte är fast, utan den beräknas med utgångspunkt från ett framtida belopp för en faktor som förändras på annat sätt än enbart att tid förflutit (exempelvis viss procent av försäljningen, nyttjandegrad i framtiden, prisindex avseende framtiden eller framtida marknadsräntor).

5. Ett leasingavtal eller -åtagande kan innefatta ett villkor att justera leasingavgifter för ändringar i uppförande- eller anskaffningskostnader för leasingobjektet eller för ändringar i något annat kostnads- eller värderingsmått, såsom allmänna prisnivåer, eller i leasegivarens kostnader för finansiering av leasingavtalet, under perioden från leasingavtalets början till leasingperiodens början. I detta fall bedöms effekten av eventuella sådana ändringar ha inträffat vid leasingavtalets början.

▼B

6. Definitionen av ett leasingavtal innefattar hyreskontrakt för ett objekt som innehåller ett villkor där hyrestagaren har en återköpsoption på objektet efter fullföljt avtal. Dessa kontrakt går ibland under benämningen hyrköpskontrakt.

▼M33

6A. I IAS 17 används begreppet ”verkligt värde” på ett sätt som i vissa avseenden skiljer sig från definitionen av verkligt värde i IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*. När ett företag tillämpar IAS 17 ska det därför göra en värdering till verkligt värde enligt IAS 17, inte enligt IFRS 13.

▼B

KLASSIFICERING AV LEASINGAVTAL

7. Klassificeringen av leasingavtal avgörs av i vilken omfattning de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med ägandet av det aktuella leasingobjektet finns hos leasegivaren eller hos leasetagaren. Riskerna innefattar exempelvis förlustrisker på grund av lägre kapacitetsutnyttjande än beräknat, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av rätten till den löpande avkastning som tillgången genererar och vinst till följd av värdestegring eller realisation av restvärde.

8. Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om det innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om det inte innebär att dessa fördelar och risker i allt väsentligt överförs till leasetagaren.

9. Eftersom en transaktion mellan en leasegivare och leasetagare baseras på ett leasingavtal mellan dem är det korrekt att använda konsekventa definitioner. Tillämpningen av dessa definitioner kan med utgångspunkt från parternas olika förhållanden ibland leda till att ett och samma leasingavtal klassificeras olika hos leasegivaren och leasetagaren. Exempelvis kan detta vara fallet om leasegivaren gynnas av att ett restvärde garanteras av en från leasetagaren fristående tredje part.

10. Om ett leasingavtal ska betraktas som finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form ([1]). Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att leasingavtalet klassificeras som finansiellt:

a) Äganderätten till tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,

b) leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets början framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,

c) leasingperioden omfattar större delen av leasingobjektets ekonomiska livslängd även om äganderätten inte övergår,

d) vid leasingavtalets början uppgick nuvärdet av minimileaseavgiften till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och

([1]) Se även SIC-27, *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal*.

▼B

e) leasingobjektet är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda objektet utan att väsentliga ändringar görs.

11. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans tyder på att ett finansiellt leasingavtal föreligger

a) om leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid får leasetagaren bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,

b) vinster och förluster som hänför sig till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden), och

c) leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

12. Exemplen och situationerna i punkterna 10 och 11 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalets fördelar och risker inte i allt väsentligt överförs till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till tillgången överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla avgifter, vilket föranleder att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte har överförts till leasetagaren.

13. Klassificeringen av avtalet sker vid leasingavtalets början. Om leasegivaren och leasetagaren någon gång under avtalstidens gång kommer överens om att ändra villkoren i kontraktet men det inte innebär att avtalet förnyas, på ett sätt som skulle ha inneburit en annorlunda klassificering av avtalet enligt kriterierna i punkterna 7–12 om ändringarna funnits med vid leasingavtalets början, betraktas det omarbetade avtalet som ett nytt avtal för återstående avtalstid. Förändringar i uppskattningar (exempelvis förändringar i uppskattningar av ekonomisk livslängd eller leasingobjektets restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

▼M22

_____

15A. När ett leasingavtal innefattar både mark och byggnader bedömer ett företag klassificeringen av varje del som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal separat enligt punkt 7–13. Vid fastställande av om marken omfattas av ett operationellt eller ett finansiellt leasingavtal är det viktigt att beakta att mark vanligen har obestämbar ekonomisk livslängd.

▼B

16. När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, fördelas minimileaseavgifterna (inklusive eventuella klumpsummor som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnaderna som omfattas av leasingavtalet vid leasingavtalets början. Om leasingbetalningarna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt på de två beståndsdelarna klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda beståndsdelarna är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.

▼B

17. När det gäller leasingavtal avseende mark och byggnader i vilket det belopp som vid första redovisningstillfället skulle redovisas för marken, i enlighet med punkt 20, är oväsentlig, kan marken och byggnaderna behandlas som en enda enhet vid klassificering av leasingavtal och klassificeras som ett finansiellt eller operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–13. I ett sådant fall betraktas byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den leasade tillgången.

18. Separat värdering av mark och byggnader krävs inte när leasetagarens andel av både mark och byggnader klassificeras som en förvaltningsfastighet i enlighet med IAS 40 och metoden för verkligt värde används. Utförliga beräkningar krävs endast för denna bedömning om klassificeringen av en eller bägge beståndsdelarna annars är oviss.

19. I enlighet med IAS 40 kan en leasetagare klassificera en andel i en fastighet som klassificeras som ett operationellt leasingavtal som en förvaltningsfastighet. Om leasetagaren gör detta redovisas andelen i fasigheten som om den vore ett finansiellt leasingavtal och dessutom används verkligt värde för den redovisade tillgången. Leasetagaren ska fortsätta att redovisa leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal även om en efterföljande händelse ändrar karaktären på leasetagarens fastighet, så att den inte längre klassificeras som en förvaltningsfastighet. Så är fallet om leasetagaren exempelvis

a) nyttjar fastigheten, som sedan övergår till att bli en rörelsefastighet till ett antaget anskaffningsvärde som motsvarar det verkliga värdet vid tidpunkten för det förändrade användningssättet, eller

b) beviljar en vidareuthyrning som innebär att i princip samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägandet övergår till en fristående tredje part. En sådan vidareuthyrning redovisas av leasetagaren som ett finansiellt leasingavtal till tredje part, även om det kan redovisas som ett operationellt leasingavtal av denna tredje part.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

20. Vid leasingperiodens början ska leasetagare redovisa finansiella leasingavtal som tillgångar och skulder i ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Vid leasingperiodens början redovisas tillgången och skulden till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileaseavgiften om detta är lägre, och båda dessa värden fastställs vid leasingavtalets början. Den diskonteringssats som används vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna är den implicita räntan om denna är känd. I annat fall används leasetagarens marginella låneränta. Leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks läggs till det belopp som redovisas som en tillgång.

21. Transaktioner och andra händelser redovisas på ett sätt som är i överensstämmelse med den ekonomiska innebörden och inte enbart deras juridiska form. Civilrättsligt kan ett finansiellt leasingavtal innebära att äganderätten till objektet inte överförs till leasetagaren. Den ekonomiska innebörden av ett finansiellt leasingavtal är emellertid att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet under större delen av dess ekonomiska livslängd överförs från leasegivaren till leasetagaren. Som ersättning åtar sig leasetagaren att i framtiden erlägga ett belopp som, vid leasingavtalets början, i huvudsak motsvarar objektets verkliga värde och finansieringskostnader.

▼B

22. Om sådana leasingtransaktioner inte redovisas i leasetagarens ►M5 rapport över den finansiell ställning ◄ blir tillgångarna och skulderna undervärderade, varvid de finansiella nyckeltalen blir missvisande. Därför redovisas såväl tillgången som skulden i leasetagarens ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ när det gäller finansiella leasingavtal. Vid leasingperiodens början redovisas tillgång och skuld avseende framtida leaseavgifter i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ till samma belopp, förutom vad gäller leasetagarens eventuella direkta utgifter som uppstod då leasingavtalet ingicks, som läggs till i det belopp som redovisas som tillgång.

23. Skulder avseende leasade tillgångar får inte redovisas som avdragsposter till de leasade tillgångarna i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om det vid redovisningen av skulder i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ görs åtskillnad på kortfristiga och långfristiga skulder görs samma åtskillnad för leasingskulden.

24. Ofta uppkommer direkta utgifter i samband med att leasingavtal ingås, såsom vid kontraktsförhandling och kontraktsskrivning. Utgifter som är direkt hänförbara till leasetagarens åtgärder i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås inräknas i objektets anskaffningsvärde.

Efterföljande värdering

25. Minimileaseavgifterna ska fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan ska fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive period redovisade skulden. Variabla avgifter ska redovisas som kostnader för de perioder i vilka de uppkommer.

26. I praktiken kan en leasetagare fördela räntan utifrån någon form av uppskattning för att underlätta beräkningarna.

27. Ett finansiellt leasingavtal resulterar i både avskrivningar och räntekostnader som under varje period redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. Tillgången ska skrivas av enligt reglerna för avskrivningsbara tillgångar och periodens avskrivningar ska beräknas enligt reglerna i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, och IAS 38, *Immateriella tillgångar*. Om det inte med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren vid slutet av leasingperioden ska objektet skrivas av till fullo under leasingperioden, eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

28. Det avskrivningsbara beloppet för en leasad tillgång fördelas över varje redovisningsperiod under den förväntade nyttjandeperioden på ett systematiskt sätt enligt samma princip som gäller för ägda tillgångar av samma slag. Om det med rimlig grad av säkerhet kan fastställas att äganderätten övergår till leasetagaren i slutet av leasingperioden skrivs tillgången av under den förväntade nyttjandeperioden. I annat fall skrivs objektet av under leasingperioden eller nyttjandeperioden om denna är kortare.

▼B

29. Summan av en periods avskrivningar och räntekostnader är endast undantagsvis samma belopp som periodens leasingbetalningar. Därför är det inte korrekt att endast redovisa leasingbetalningarna som periodens kostnad. Följaktligen är det inte heller troligt att tillgången och skulden efter leasingperiodens början uppgår till samma belopp.

30. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36, *Nedskrivningar*.

31. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*, lämna följande upplysningar avseende finansiella leasingavtal:

a) Redovisat värde (netto) per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ för varje slag av tillgång.

b) En avstämning per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ mellan sammanlagda framtida minimileaseavgifter och dessas nuvärden. Dessutom ska totalsumman samt nuvärdet av framtida minimileaseavgifter per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ fördelas på förfallotidpunkter enligt följande

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

c) Variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

d) Det sammanlagda beloppet per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.

e) En allmän beskrivning av väsentliga leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till

i) grunderna för hur variabla avgifter fastställs,

ii) förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och

iii) restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

32. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasetagare avseende tillgångar som leasas genom finansiella leasingavtal.

Operationella leasingavtal

33. Leasingavgiften vid operationella leasingavtal ska kostnadsföras linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden ([1]).

34. För operationella leasingavtal kostnadsförs leasingavgiften (exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll) linjärt över leasingperioden såvida inte ett annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Detta gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt.

([1]) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼B

35. Leasetagare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal:

a) Det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal fördelade på förfallotidpunkter enligt följande

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) Det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter för icke uppsägningsbara avtal som avser objekt som vidareuthyrs.

c) Summan av periodens kostnadsförda leasingavgifter med särskild uppgift om minimileaseavgifter, variabla avgifter samt leasingintäkter avseende objekt som vidareuthyrts.

d) En allmän beskrivning av betydande leasingavtal som leasetagaren ingått. Beskrivningen ska innehålla, men inte begränsas till

i) grunderna för hur variabla avgifter fastställs,

ii) förekomsten av villkor som ger möjlighet att förvärva objektet eller att förlänga avtalet och förekomsten av indexklausuler i avtalet, och

iii) restriktioner till följd av ingångna leasingavtal avseende exempelvis utdelning, lånemöjligheter och ytterligare leasingavtal.

LEASETAGARENS REDOVISNING AV LEASINGAVTAL

Finansiella leasingavtal

Första redovisningen

36. Leasegivare ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som fordran i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen enligt leasingavtalet.

37. Enligt ett finansiellt leasingavtal överförs de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt från leasegivaren till leasetagaren. Leasegivaren redovisar därför i sin ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ en fordran på leasetagaren och redovisar erhållna betalningar som betalning av fordran respektive som finansiell intäkt.

38. Den finansiella intäkten utgör ersättning för leasegivarens investering och tjänster. Leasegivaren har ofta direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås, som innefattar belopp för provision, arvoden för juridiska tjänster och interna utgifter som tillkommer och är direkt hänförliga till ingående och upplägg av avtalet. De innefattar inte allmänna omkostnader som dem som är hänförliga till försäljning och marknadsföring. När det gäller finansiella leasingavtal förutom dem som berör en tillverkare eller återförsäljare, innefattas de direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås i den första värderingen av fordran avseende det finansiella leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att direkta utgifter som uppstår då leasingavtalet ingås automatiskt innefattas i fordran avseende det finansiella leasingavtalet; de behöver inte läggas till separat. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal innefattas inte i definitionen av direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås. Följden blir att de undantas från nettoinvesteringen i ett leasingavtal och redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas, vilket för ett finansiellt leasingavtal vanligen sker vid leasingperiodens början.

▼B

Efterföljande värdering

39. Den finansiella intäkten ska fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering.

40. En leasegivare fördelar den finansiella intäkten i redovisningen över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. Fördelningen sker så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering avseende leasingavtalet. Erhållna leasingbetalningar, under den aktuella perioden, exklusive belopp avseende service och underhåll, minskar både fordran och ej intjänade finansiella intäkter.

41. Det uppskattade, ej garanterade restvärde som använts vid beräkning av leasegivarens bruttoinvestering i leasingavtalet prövas regelbundet. Om värdet har minskat redovisas effekten härav omedelbart i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄. Intäkterna över den återstående leasingperioden ändras också.

41A. En tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal som i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) ska redovisas i enlighet med den standarden.

42. Tillverkare eller återförsäljare som ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund ska redovisa försäljningsvinst eller -förlust i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta ska vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som hade uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats. Tillverkares eller återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av leasingavtal ska redovisas som en kostnad när vinsten från försäljningen redovisas.

43. Tillverkare eller återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. Vid ett finansiellt leasingavtal uppkommer två typer av intäkter

a) en försäljningsvinst eller -förlust baserad på normala försäljningspriser och rabatter i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning, och

b) en finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

44. Den försäljningsintäkt som redovisas av en tillverkare eller återförsäljare vid leasingperiodens början, utgörs av tillgångens verkliga värde eller nuvärdet, beräknat till marknadsränta, av minimileaseavgifterna om detta är lägre. Kostnad för sålda varor, som redovisas vid leasingperiodens början, är den leasade tillgångens anskaffningsvärde, eller redovisade värde om de är olika, minskat med nuvärdet av det ej garanterade restvärdet. Skillnaden mellan försäljningsintäkten och sålda varors kostnad utgör vinsten eller förlusten på försäljningen.

45. Denna redovisas i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid försäljning. Tillverkare eller återförsäljare erbjuder ibland låga räntor i stället för rabatter för att attrahera kunder. Om sådana räntor används överskattas försäljningsintäkten. Om leasingavtalet stipulerar osedvanligt låg ränta ska vinsten vid försäljningen begränsas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

▼B

46. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående och upplägg av ett finansiellt leasingavtal redovisas som en kostnad vid leasingperiodens början eftersom de i huvudsak berör tillverkarens eller säljarens vinst vid försäljningen.

47. Leasegivare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om finansiella leasingavtal

a) en avstämning mellan bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Dessutom ska bruttoinvesteringen och nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifter per ►M5 rapportperiodens slut ◄ fördelas på förfallotidpunkter

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) ej intjänade finansiella intäkter.

c) ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.

d) reserven för osäkra fordringar avseende minimileaseavgifter.

e) variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

f) en allmän beskrivning av de väsentliga leasingavtal som leasegivaren ingått.

48. Som indikation på leasingverksamhetens tillväxt är det ofta värdefullt att lämna upplysning om periodens bruttoinvestering efter avdrag för ej intjänade intäkter i form av nya leasingavtal samt om leasingavtal som upphört under perioden.

Operationella leasingavtal

49. Leasegivare ska i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ fördela tillgångar för vilka operationella leasingavtal ingåtts på slag av tillgång.

50. Leasingintäkterna periodiseras och intäktsredovisas linjärt under leasingavtalets löptid såvida inte en annan systematisk metod bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden ([1]).

51. Kostnader, inklusive avskrivningar, som sammanhänger med leasingintäkterna redovisas då de uppstår. Leasingintäkterna (exklusive intäkter avseende tillhandahållna tjänster såsom försäkring och underhåll) periodiseras och redovisas normalt linjärt under leasingavtalets löptid även om leasingbetalningarna varierar. En annan systematisk metod kan användas om den bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

52. När ett operationellt leasingavtal ingås ska leasegivarens direkta utgifter som uppstår då ett leasingavtal ingås läggas till det redovisade värdet för den leasade tillgången och kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

([1]) Se även SIC-15, *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*.

▼B

53. Avskrivningsreglerna för avskrivningsbara leasade tillgångar ska stämma överens med leasegivarens vanliga avskrivningsregler för likartade tillgångar och avskrivningarna beräknas i enlighet med IAS 16 och IAS 38.

54. Vid fastställande av huruvida en leasad tillgång behöver skrivas ned tillämpar ett företag IAS 36.

55. En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämställa med en försäljning.

56. Leasegivare ska, utöver att uppfylla kraven i IFRS 7, lämna följande upplysningar om operationella leasingavtal

a) det sammanlagda beloppet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ av framtida minimileaseavgifter som hänför sig till icke uppsägningsbara avtal fördelade på förfallotidpunkter

i) inom ett år,

ii) senare än ett år men inom fem år,

iii) senare än fem år.

b) sammanlagda variabla avgifter som ingår i periodens resultat.

c) en allmän beskrivning av de leasingavtal som leasegivaren ingått.

57. Dessutom gäller upplysningskraven i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 för leasegivare avseende tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

58. En sale and leaseback-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande lease av samma tillgång enligt ett leasingavtal. Försäljningspriset för tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale and leaseback-transaktion ska redovisas är hur leasingtransaktionen klassificeras.

59. Om en sale and leaseback-transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal ska det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som intäkt i säljarens/leasetagarens finansiella rapporter. Vinsten ska i stället periodiseras över leasingperioden.

60. Om leasingavtalet är ett finansiellt leasingavtal är den ekonomiska innebörden i den sammansatta transaktionen att jämställa med att leasegivaren ger leasetagaren ett lån med leasingobjektet som säkerhet. Av detta skäl ska inte det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde hos leasetagaren redovisas som vinst. Den periodiseras i stället över leasingperioden.

▼B

61. Om leasingavtalet ger upphov till ett operationellt leasingavtal och det framgår att transaktionen baseras på verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen redovisas under den period som försäljningen sker. Om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas under den period som försäljningen sker. I det fall förlusten kompenseras av att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, tas emellertid skillnaden upp som tillgång och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som tillgången förväntas bli utnyttjad. Om försäljningspriset överstiger verkligt värde, ska skillnaden reserveras och periodiseras över den period under vilken tillgången förväntas bli utnyttjad.

62. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och det framgår att försäljningspriset och villkoren i leasingavtalet bygger på verkligt värde har en sedvanlig försäljning skett. Således redovisas eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen under den period som försäljningen sker.

63. Om leasingavtalet är ett operationellt leasingavtal och tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för försäljningen är lägre än det redovisade värdet ska en förlust motsvarande skillnaden mellan verkligt värde och redovisat värde redovisas under den period som försäljningen sker.

64. För finansiella leasingavtal görs ingen justering av det redovisade värdet om inte reglerna om nedskrivningar kräver det, i vilket fall det redovisade värdet skrivs ned till återvinningsvärdet enligt IAS 36.

65. Upplysningskraven för leasetagare och leasegivare gäller även för sale and lease back-transaktioner. Kravet på upplysning om väsentliga leasingavtal innebär att information lämnas om unika eller ovanliga avtalsvillkor för sale och leaseback-transaktioner.

66. Sale and leaseback-transaktioner kan kräva separat upplysning enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

67. Med beaktande av punkt 68 uppmuntras retroaktiv tillämpning av denna standard men det är inget krav. Om denna standard inte tillämpas retroaktivt antas alla tidigare ingångna finansiella leasingavtal vara korrekt redovisade av leasegivaren och ska därefter redovisas i enlighet med denna standard.

68. Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 17 (omarbetad 1997) ska tillämpa de ändringar som denna standard medför retroaktivt på alla leasingavtal eller, om IAS 17 (omarbetad 1997) inte tillämpades retroaktivt, på alla leasingavtal som ingåtts sedan företaget först tillämpade denna standard.

▼M22

68A. Ett företag ska göra en ny bedömning av klassificeringen av mark i leasingavtal som inte löpt ut per det datum företaget börjar använda de ändringar som punkt 69A hänvisar till, med grund i den information som finns vid dessa leasingavtals början. Företaget ska redovisa ett leasingavtal som nyligen klassificerats som ett finansiellt leasingavtal retroaktivt enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.* Men om ett företag inte har den information som krävs för att tillämpa ändringarna retroaktivt ska det

a) tillämpa ändringar på dessa leasingavtal med grund i de fakta och omständigheter som förelåg per det datum från och med vilket ändringarna ska gälla

▼M22

b) redovisa den tillgång och skuld avseende ett leasingavtal som avser mark som ett finansiellt leasingavtal till deras verkliga värden per detta datum. Skillnader mellan dessa verkliga värden redovisas i balanserade vinstmedel.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M22

69A. Punkt 14 och 15 ströks och punkt 15A och 68A lades till som del av *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 17 (OMARBETAD 1997)

70. Denna standard ersätter IAS 17, *Leasingavtal*, (omarbetad 1997).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 18

Intäkter

SYFTE

En inkomst definieras i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* som en ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital förutom sådana ökningar av eget kapital som är hänförliga till tillskott från aktieägare. Inkomster innefattar både intäkter och vinster. Intäkter är inkomster som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar, såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar och royaltyintäkter. Syftet med denna standard är att ange hur intäkter från vissa typer av transaktioner och händelser ska behandlas i redovisningen.

Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄. En intäkt ska redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten ska redovisas. Den ger även praktisk vägledning om hur kriterierna ska tillämpas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser

   a) försäljning av varor,

   b) utförande av tjänsteuppdrag, och

   c) annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

2. Denna standard ersätter IAS 18, *Revenue Recognition* (”Redovisning av intäkter”), som fastställdes 1982.

3. Varor omfattar varor som tillverkats av företaget i syfte att säljas och varor som köpts in för vidareförsäljning, såsom handelsvaror som köpts in av en detaljist eller mark och annan egendom som innehas för försäljning.

4. Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett enligt avtal överenskommet uppdrag inom en överenskommen tid. Uppdraget kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Vissa avtalade tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, såsom tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana avtal behandlas inte i denna standard. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i IAS 11, *Entreprenadavtal*.

5. Annans utnyttjande av ett företags tillgångar ger upphov till intäkter i form av

   a) ränta – avkastning på likvida medel och företagets fordringar,

▼B

b) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags anläggningstillgångar, såsom exempelvis patent, varumärken, upphovsrätter (copyright) och programvaror, och

c) utdelningar – ersättningar till aktieägare i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

6. Standarden behandlar inte intäkter till följd av

a) leasingavtal (se IAS 17, *Leasingavtal*),

b) utdelningar på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se ►**M32** IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* ◄),

c) försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal*,

d) förändringar i det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras (se IAS 39, *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*),

e) förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar,

f) första redovisningen av och ändringar i verkligt värde av biologiska tillgångar som förknippas med jord- och skogsbruk (se IAS 41, *Jord- och skogsbruk*),

g) första redovisningen av jord- och skogsbruksprodukter (se IAS 41), och

h) utvinning av (metallhaltiga) mineraler.

DEFINITIONER

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

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

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

▼B

8. Intäkter omfattar endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen räkning. Belopp som uppbärs för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, utgör inte ekonomiska fördelar för företaget och medför ingen ökning av eget kapital. Därför exkluderas de från intäkterna. På motsvarande sätt medför inte heller bruttoinflöden av ekonomiska fördelar som uppbärs för huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Belopp som uppbärs för en huvudmans räkning utgör därför inte intäkter. I stället utgörs intäkten av erhållen provision.

▼B

VÄRDERING AV INTÄKTER

9. Intäkter ska värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas ([1]).

10. Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och köparen eller användaren av tillgången. Den värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med beaktande av eventuella handelsrabatter och mängdrabatter som företaget lämnat.

11. I de flesta fall erläggs ersättningen i form av likvida medel och intäkten utgörs då av det belopp av likvida medel som har erhållits eller kommer att erhållas. Om betalningen senareläggs kan ersättningens verkliga värde vara lägre än det nominella beloppet för de likvida medel som erhållits eller kommer att erhållas. Ett företag kan exempelvis erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen härigenom erhåller en finansiering, fastställs ersättningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas med hjälp av en implicit ränta. Som implicit ränta används då den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet

a) en ränta som skulle ha betalats för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet, eller

b) en ränta som diskonterar instrumentets nominella belopp till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och nominella värde redovisas som ränteintäkt i enlighet med punkterna 29 och 30 och i enlighet med IAS 39.

12. När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, ska bytet inte ses som en intäktsgenererande transaktion. Detta är ofta fallet med råvaror, såsom olja eller mjölk, där leverantörer utväxlar eller byter varulager på olika platser för att tillgodose efterfrågan under en viss tid på en viss plats. När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten värderas till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat för eventuella överförda likvida medel. När de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, värderas intäkterna till det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte, justerat för eventuella överförda likvida medel.

IDENTIFIERING AV TRANSAKTIONEN

13. Enligt denna standard tillämpas kriterierna för intäktsredovisning normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. När exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien med transaktioner. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt ingå en överenskommelse att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I ett sådant fall redovisas de två transaktionerna tillsammans.

([1]) Se även SIC-31: *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.*

▼B

FÖRSÄLJNING AV VAROR

14. Intäkter från försäljning av varor ska redovisas när samtliga villkor nedan är uppfyllda:

a) Företaget har till köparen överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.

b) Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.

c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.

e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

15. Bedömningen av när ett företag har överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av ägandets risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller med att det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller i de flesta fall vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av ägandets risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid överföringen av den juridiska äganderätten eller överföringen av det fysiska innehavet.

16. Om företaget behåller betydande risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför redovisas ingen intäkt. Ett företag kan behålla en betydande äganderisk på flera sätt. Situationer där företaget behåller betydande risker och förmåner förknippade med ägandet är exempelvis

a) när företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion vilket inte omfattas av normala garantivillkor,

b) när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt som denne erhåller från sin försäljning av varorna,

c) när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en betydande del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget, och

d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det ska ske.

17. Om företaget endast behåller en obetydlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas. Exempelvis kan det säljande företaget behålla ägandet till varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget i ett sådant fall överfört betydande risker och förmåner förknippade med ägandet, är transaktionen en försäljning och intäkten redovisas. Ett annat exempel när ett företag endast behåller en obetydlig risk förknippad med ägandet kan vara en vidareförsäljning där företaget erbjuder kunden att få pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I detta fall redovisas intäkten vid försäljningstidpunkten under förutsättning att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer och redovisar en avsättning för dessa som baseras på tidigare erfarenheter och andra relevanta faktorer.

▼B

18. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida en utländsk myndighet kommer att ge tillstånd för att överföra betalning från en försäljning i ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad och inte som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

19. Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchning av intäkter och kostnader. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Intäktsredovisning kan dock inte ske om sådana kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana förhållanden redovisas eventuella erhållna ersättningar för försäljningen av varan som skuld.

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

20. När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av ett företag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt genom hänvisning till färdigställandegraden ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.

c) Färdigställandegraden ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

d) de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ([1]).

21. Den metod som används för intäktsredovisning genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas intäkter i den redovisningsperiod då arbetet utförs. En sådan redovisning av intäkter ger användbar information om tjänsteuppdragets omfattning och resultat under en period. Även IAS 11 kräver att intäktsredovisning sker enligt denna metod. Nämnda standards krav är i regel tillämpliga även vid redovisning av inkomster och utgifter som är hänförliga till tjänsteuppdrag.

22. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

([1]) Se även SIC-27: *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal samt* SIC-31: *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster.*

▼B

23. Ett företag kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar av utfallet när överenskommelse träffats med tjänsteuppdragets övriga parter om

a) varje parts verkställbara rättigheter avseende den tjänst som ska utföras och erhållas av parterna,

b) den ersättning som ska utväxlas, och

c) villkoren för den slutliga ekonomiska uppgörelsen.

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

24. Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag kan fastställas på olika sätt. Företaget tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter omfattningen av det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

a) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,

b) utförda tjänster per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ i proportion till vad som totalt ska utföras, eller

c) förhållandet mellan nedlagda utgifter ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts.

25. När tjänster utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod, redovisas intäkterna av praktiska skäl linjärt över den specifika tidsperioden om det inte går att visa att en annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en specifik aktivitet är mycket mer betydande än andra aktiviteter, senareläggs intäktsredovisningen tills denna betydande aktivitet har utförts.

26. När utfallet av en transaktion som innefattar utförande av tjänster som inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska intäkten redovisas endast i den utsträckning den motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.

27. I inledningsskedet av ett tjänsteuppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta företaget för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som företaget bedömer kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

28. När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, sker ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader. När de omständigheter som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av tjänsteuppdraget inte längre föreligger, redovisas uppdragsinkomsten i enlighet med punkt 20 i stället för i enlighet med punkt 26.

▼B

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

29. Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar ska redovisas som intäkt enligt de grunder som anges i punkt 30 när

a) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och

b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

30. Intäktsredovisning ska ske på följande grunder

a) ränta ska redovisas genom användande av effektivräntemetoden enligt vad som anges i IAS 39, punkt 9 och VT5–VT8,

b) royalties ska periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd, och

c) utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts.

31. [Struken]

▼M7

32. Vid upplupen ej betald ränta som avser tiden före förvärvet av ett räntebärande värdepapper, fördelas den efterföljande räntebetalningen mellan perioderna före och efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas.

▼B

33. Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas vanligtvis med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund.

34. Intäkten redovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad i stället för som en justering av det intäktsbelopp som ursprungligen redovisats.

UPPLYSNINGAR

35. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) De principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för transaktioner som innefattar utförande av tjänster.

b) Belopp för varje betydande intäktsslag som redovisats under perioden, inklusive intäkter som uppkommit från

i) försäljning av varor,

ii) utförande av tjänsteuppdrag,

iii) ränta,

iv) royalty,

v) utdelningar.

c) De intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje betydande intäktsslag.

▼B

36. Ett företag lämnar information om eventualförpliktelser och eventualtillgångar i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. Eventualförpliktelser och eventualtillgångar kan uppkomma till följd av garantikostnader, anspråk, böter eller möjliga förluster.

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M7

38. Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1, Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas, och IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter) som utfärdades i maj 2008 ändrades punkt 32. Varje företag ska tillämpa denna ändring för kommande räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar de därmed förknippade ändringarna i punkterna 4 och 38A i IAS 27 på en tidigare period måste det också tillämpa ändringen av punkt 32.

▼M32

41. IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 6 (b) ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 11.

▼M33

42. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 7 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 19

Ersättningar till anställda

SYFTE

1 Syftet med denna standard är att ange hur ersättningar till anställda ska redovisas och hur upplysningar om sådana ersättningar ska lämnas. Standarden anger att ett företag ska redovisa

(a) en skuld när anställda har utfört tjänster i utbyte mot ersättningar som ska utgå i framtiden, och

(b) en kostnad när företaget förbrukar de ekonomiska fördelar som uppstått genom de tjänster som anställda utfört i utbyte mot ersättningar.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Denna standard ska tillämpas av en arbetsgivare vid redovisning av alla ersättningar till anställda, förutom vad gäller sådana som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*.

3 Denna standard behandlar inte redovisningen i pensionsstiftelser (se IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser*).

4 De ersättningar till anställda på vilka denna standard tillämpas innefattar dem som tillhandahålls

(a) enligt formella planer eller andra formella överenskommelser mellan företaget och enskilda anställda, grupper av anställda eller deras representanter,

(b) enligt lagkrav eller genom branschavtal, enligt vilka företag är skyldiga att bidra till statliga, regionala, branschmässiga eller andra planer som omfattar flera arbetsgivare, eller

(c) genom en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

5 Ersättningar till anställda omfattar

(a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna:

(i) Löner och sociala avgifter.

(ii) Betald semester och betald sjukfrånvaro.

(iii) Vinstandelar och bonus.

(iv) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) för nuvarande anställda.

▼**M31**

(b) Ersättningar efter avslutad anställning, såsom följande:

(i) Pensionsförmåner (dvs. pensioner och engångsbelopp enligt pension).

(ii) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

(c) Övriga långfristiga ersättningar till anställda, såsom följande:

(i) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda under lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).

(ii) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.

(iii) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.

(d) Ersättningar vid uppsägning.

6 Ersättningar till anställda omfattar ersättningar som lämnas antingen till anställda eller till deras anhöriga eller förmånstagare och som kan komma att regleras genom betalningar (eller genom tillhandahållande av varor och tjänster) antingen direkt till de anställda, dessas familjemedlemmar eller andra anhöriga eller till andra mottagare, exempelvis försäkringsföretag.

7 En anställd kan utföra tjänster för ett företag på hel- eller deltid, permanent (tills vidare), tillfälligt eller tidsbegränsat. I denna standard omfattar anställda även företagsledare och andra personer i ledande ställning.

DEFINITIONER

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

Definitioner av ersättningar till anställda

Ersättningar till anställda är alla former av vederlag ett företag lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda eller för avslutande av anställning.

Kortfristiga ersättningar till anställda är, med undantag för ersättningar vid uppsägning, sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna.

Ersättningar efter avslutad anställning är sådana ersättningar som betalas sedan anställningen avslutats (med undantag för ersättningar vid uppsägning och kortfristiga ersättningar till anställda).

Övriga långfristiga ersättningar till anställda är alla ersättningar till anställda (utöver kortfristiga ersättningar till anställda, ersättningar efter avslutad anställning och ersättningar vid uppsägning).

Ersättningar vid uppsägning är ersättningar till anställda som tillhandahålls i utbyte mot ett avslutande av den anställdes anställning som en följd av antingen

(a) företagets beslut att avsluta en anställds anställning före den normala tidpunkten för pensionering eller

(b) en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas.

▼M31

Definitioner avseende klassificering av planer

Planer för ersättningar efter avslutad anställning är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda.

Avgiftsbestämda planer är planer för ersättningar efter avslutad anställning enligt vilka företaget betalar fastställda avgifter till ett separat företag (en fond) och inte har någon rättslig eller informell förpliktelse att betala ytterligare avgifter om fonden inte har tillräckliga tillgångar för att betala alla ersättningar till anställda som hänför sig till anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förmånsbestämda planer är andra planer för ersättningar efter avslutad anställning än avgiftsbestämda planer.

Planer som omfattar flera arbetsgivare är avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer (i båda fallen avses andra planer än statliga) som

(a) sammanför tillgångar som tillförts från olika företag som inte står under samma bestämmande inflytande och

(b) använder dessa tillgångar för att lämna ersättningar till flera företags anställda utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Definitioner avseende förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång)

Förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) är underskottet eller överskottet, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket.

Underskott eller överskott är

(a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen efter avdrag för

(b) det verkliga värdet av (eventuella) förvaltningstillgångar.

Tillgångstaket är nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller minskningar av framtida avgifter till planen.

Nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är nuvärdet av de förväntade framtida betalningar, utan avdrag för värdet av eventuella förvaltningstillgångar, som krävs för att reglera en förpliktelse som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period och tidigare perioder.

Förvaltningstillgångar omfattar

(a) tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och

(b) försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång.

▼M31

Tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse är (med undantag för finansiella instrument som emitterats av det rapporterande företaget och inte kan överlåtas) tillgångar som

(a) innehas av ett företag (en fond) som är rättsligt skild från det rapporterande företaget och vars enda uppgift är att betala eller finansiera ersättningar till anställda och

(b) endast kan användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda, inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

(i) fondens återstående tillgångar är tillräckliga för att täcka planens eller det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser avseende ersättningar till anställda eller

(ii) tillgångarna återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

Ett *försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång* är ett försäkringsbrev ([1]) utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående (enligt definition i IAS 24 *Upplysningar om närstående*) det rapporterande företaget, om försäkringsbrevets ersättning

(a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda enligt en förmånsbestämd plan och

(b) inte är tillgänglig för det rapporterande företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och inte kan återföras till det rapporterande företaget såvida inte

(i) ersättningen utgör en större tillgång än vad som erfordras för att försäkringen ska täcka det rapporterande företagets samtliga tillhörande förpliktelser gentemot anställda eller

(ii) köpeskillingen återförs till det rapporterande företaget i syfte att ersätta detta för redan betalda ersättningar till anställda.

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

Definitioner avseende förmånsbestämd kostnad

Kostnader avseende tjänstgöring omfattar följande:

(a) *Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period*, som är ökningen av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från anställdas tjänstgöring under innevarande period.

(b) *Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder*, som är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen för anställdas tjänstgöring under tidigare perioder som härrör från en ändring i planen (införande eller återkallande eller ändring av en förmånsbestämd plan) eller en reducering av företaget (en betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan), och

([1]) Ett försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång är inte nödvändigtvis ett försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

▼**M31**

(c) eventuella vinster eller förluster från regleringar.

Nettoränta på en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) är den förändring av den förmånsbestämda nettoskuld (nettotillgång) som uppstår under perioden på grund av tidseffekten.

Omvärderingar av en förmånsbestämd nettoskuld (nettotillgång) omfattar

(a) aktuariella vinster och förluster,

(b) avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), och

(c) varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

Aktuariella vinster och förluster utgörs av förändringar av nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser som härrör från

(a) erfarenhetsbaserade justeringar (effekterna av skillnader mellan tidigare aktuariella antaganden och vad som faktiskt har inträffat) och

(b) effekterna av ändringar av aktuariella antaganden.

Avkastning på förvaltningstillgångar utgörs av ränta, utdelning och andra intäkter från förvaltningstillgångarna, jämte realiserade och orealiserade vinster eller förluster på förvaltningstillgångarna, efter avdrag för

(a) eventuella kostnader för administration av förvaltningstillgångar, och

(b) eventuell skatt, förutom den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

En *reglering* är en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan, andra än en utbetalning av ersättningar till anställda eller för deras räkning som anges i villkoren för planen och inkluderas i de aktuariella antagandena.

KORTFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

9 Kortfristiga ersättningar till anställda omfattar bland annat följande, om de förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna:

(a) Löner och sociala avgifter.

(b) Betald semester och betald sjukfrånvaro.

(c) Vinstandelar och bonus.

(d) Icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad och bil samt gratis eller subventionerade varor eller tjänster) till nuvarande anställda.

10 Ett företag behöver inte omklassificera kortfristiga ersättningar till anställda om företagets förväntningar på regleringstidpunkten tillfälligt förändras. Om däremot ersättningens egenskaper förändras (t.ex. från en förmån som inte kan sparas till en förmån som kan sparas) eller om förändringen av förväntningarna på regleringstidpunkten inte är tillfällig, får företaget beakta om ersättningen fortfarande uppfyller definitionen för kortfristiga ersättningar till anställda.

▼M31

Redovisning och värdering

Samtliga kortfristiga ersättningar till anställda

11 När en anställd har utfört tjänster åt ett företag under en redovisningsperiod, ska företaget redovisa det odiskonterade belopp avseende kortfristiga ersättningar till anställda som företaget förväntas betala i utbyte mot dessa tjänster på följande sätt:

(a) Som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan utbetalda belopp. Om de redan utbetalda beloppen är större än det odiskonterade ersättningsbeloppet, ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida utbetalningar eller en kontant återbetalning.

(b) Som en kostnad, såvida inte någon annan standard kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2, *Varulager* och IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*).

12 I punkterna 13, 16 och 19 anges hur ovannämnda regler ska tillämpas på kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro samt vinstandels- och bonusplaner.

Betald korttidsfrånvaro

13 Företaget ska redovisa den förväntade kostnaden för kortfristiga ersättningar till anställda i form av betald frånvaro enligt punkt 11 på följande sätt

(a) beträffande betald frånvaro som kan sparas, när de anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro,

(b) beträffande betald frånvaro som inte kan sparas, när frånvaron inträffar.

14 Företaget kan betala anställda för frånvaro av olika anledningar, såsom semester, sjukdom och kortfristig arbetsoförmåga, föräldraledighet, juryuppdrag och militärtjänst. Rätten till betald frånvaro kan vara av två slag:

(a) Som kan sparas.

(b) Som inte kan sparas.

15 Betald frånvaro som kan sparas är sådan betald frånvaro som kan utnyttjas under framtida perioder om den innevarande periodens rätt till betald frånvaro inte utnyttjas fullt ut. En rättighet till betald frånvaro som kan sparas kan antingen vara en intjänad rättighet (det vill säga de anställda har rätt till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget) eller en ej intjänad rättighet (när de anställda inte har rätt till kontant ersättning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget). En förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster som ökar deras rätt till framtida betald frånvaro. Förpliktelsen föreligger och redovisas även om den betalda frånvaron är en ej intjänad rättighet, men möjligheten att anställda kan komma att lämna företaget innan de utnyttjar den ej intjänade, ackumulerade rätten påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek.

16 Företaget ska beräkna den förväntade kostnaden för betald frånvaro som kan sparas som det tillkommande belopp företaget förväntar sig att betala på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats fram till rapportperiodens slut.

▼**M31**

17 Enligt den metod som anges i föregående punkt beräknas förpliktelsen som summan av de tillkommande betalningar som förväntas uppstå enbart på grund av att ersättningen ackumuleras. I många fall behöver företaget inte göra detaljerade beräkningar för att avgöra att det inte finns någon väsentlig förpliktelse för outnyttjad betald frånvaro. Exempelvis är det troligt att en förpliktelse beträffande betald sjukfrånvaro är väsentlig endast om det finns en formell eller informell konsensus om att outnyttjad sjukfrånvaro kan tas ut som betald semester.

Exempel som illustrerar punkterna 16 och 17

Ett företag har 100 anställda som var och en är berättigad till fem arbetsdagars betald sjukfrånvaro varje år. Outnyttjad sjukfrånvaro kan utnyttjas ett år framåt. Sjukfrånvaro tas först från innevarande års rätt och sedan från den ingående balans som överförts från föregående år (enligt sist in, först ut-principen). Per 31 december 20X1 är den genomsnittliga outnyttjade rätten två dagar per anställd. Företaget förväntar sig, baserat på tidigare erfarenheter, som antas komma att vara oförändrade, att 92 anställda kommer att ta ut högst fem dagars betald sjukfrånvaro under 20X2 och att de återstående åtta anställda kommer att ta ut i genomsnitt sex och en halv dag vardera.

Företaget räknar med att det kommer att betala ytterligare 12 dagars sjuklön på grund av den outnyttjade rätt som har ackumulerats per 31 december 20X1 (en och en halv dag vardera för åtta anställda). Således redovisar företaget en skuld som motsvarar 12 dagars sjuklön.

18 En betald frånvaro som inte kan sparas kan inte utnyttjas under framtida perioder. Den förfaller alltså om den innevarande periodens rätt inte utnyttjas fullt ut och den berättigar inte anställda till kontant betalning för outnyttjad rätt när de lämnar företaget. Detta gäller vanligtvis sjuklön (i den mån outnyttjad tidigare rätt inte ökar den framtida rätten), föräldraledighet och betald frånvaro för exempelvis juryuppdrag och militärtjänst. Företaget redovisar inte några skulder eller kostnader förrän frånvaron sker, eftersom de anställdas tjänstgöring inte ökar ersättningens storlek.

Vinstandels- och bonusplaner

19 Enligt punkt 11 ska företaget redovisa den förväntade kostnaden för vinstandels- och bonusbetalningar endast när

(a) företaget har en befintlig legal eller informell förpliktelse att göra sådana betalningar på grund av tidigare händelser, och

(b) en tillförlitlig beräkning av förpliktelsen kan göras.

En befintlig förpliktelse föreligger endast när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att göra betalningarna.

20 Enligt vissa vinstandelsplaner erhåller anställda del i vinsten endast om de stannar kvar i företaget en angiven tidsperiod. Sådana planer skapar en informell förpliktelse, eftersom anställda utför tjänster som ökar det belopp som ska betalas om de förblir i tjänst till utgången av den angivna tidsperioden. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon vinstandel påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

▼**M31**

Exempel som illustrerar punkt 20

En vinstandelsplan innebär att företaget betalar en viss andel av årets vinst till anställda som tjänstgör under hela året. Om inga anställda lämnar företaget under året kommer totalt 3 procent av årets vinst att betalas ut som vinstandelar. Företaget bedömer att personalomsättningen kommer att minska betalningen till 2,5 procent av vinsten.

Företaget redovisar en skuld och en kostnad om 2,5 procent av vinsten.

21 Även om företaget inte har någon legal förpliktelse att betala bonus, kan det i vissa fall ha som praxis att göra det. I sådana fall har företaget en informell förpliktelse, eftersom företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala bonusen. Möjligheten att några anställda kan komma att lämna företaget utan att få någon bonus påverkar emellertid beräkningen av den informella förpliktelsens storlek.

22 Ett företag kan göra en tillförlitlig bedömning av sin legala eller informella förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan endast när

(a) de formella villkoren enligt planen innehåller en formel för fastställande av ersättningsbeloppet,

(b) företaget fastställer det belopp som ska betalas innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, eller

(c) tidigare praxis tydligt anger vilket belopp företagets informella förpliktelse uppgår till.

23 En förpliktelse enligt en vinstandels- eller bonusplan uppstår på grund av anställdas tjänstgöring och inte genom en transaktion med företagets ägare. Därför redovisar företaget inte ersättningar enligt vinstandels- och bonusplaner som vinstutdelning utan som en kostnad.

24 Om vinstandelar och bonus inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket de anställda utför tjänsterna utgör dessa betalningar övriga långfristiga ersättningar till anställda (se punkterna 153–158).

Upplysningar

25 Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om kortfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra IFRS. Exempelvis krävs enligt IAS 24 upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: DISTINKTIONEN MELLAN AVGIFTSBESTÄMDA PLANER OCH FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

26 Ersättningar efter avslutad anställning, såsom följande:

(a) Ersättningar efter avslutad anställning (dvs. pensioner och engångsbelopp enligt pension).

▼**M31**

(b) Övriga ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning.

Arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning kallas i denna standard planer för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget tillämpar denna standard på alla sådana arrangemang oberoende av om de innefattar bildandet av ett separat företag eller ej, som tar emot avgifter och betalar ersättningar.

27 Planer för ersättningar efter avslutad anställning klassificeras antingen som avgiftsbestämda planer eller som förmånsbestämda planer beroende på planens ekonomiska innebörd enligt dess huvudregler och villkor.

28 I avgiftsbestämda planer är företagets legala eller informella förpliktelse begränsad till det belopp företaget accepterar att bidra med. Sålunda beror storleken på den anställdes ersättningar efter avslutad anställning på de avgifter som företaget (och eventuellt även den anställde) betalar till planen eller till ett försäkringsföretag, jämte den kapitalavkastning som avgifterna ger, och följaktligen är det den anställde som bär den aktuariella risken (att ersättningarna blir mindre än förväntat) och investeringsrisken (att de investerade tillgångarna kommer att vara otillräckliga för att ge de förväntade ersättningarna).

29 Exempel på fall då företagets förpliktelse inte är begränsad till den överenskomna avgiften är då företaget har en legal eller informell förpliktelse genom

(a) en formel för beräkning av ersättningarna enligt planen som inte enbart är knuten till avgiftsbeloppet och som kräver att företaget erlägger ytterligare avgifter om det saknas tillräckliga tillgångar för att täcka ersättningarna i beräkningsformeln,

(b) en garanterad avkastning på avgifterna, antingen indirekt via en plan eller direkt, eller

(c) en sådan praxis som ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan en informell förpliktelse uppstå när företaget under en längre tid har ökat ersättningarna för tidigare anställda i takt med inflationen även då det inte funnits någon legal förpliktelse att göra detta.

30 I förmånsbestämda planer

(a) har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda, och

(b) bär företaget i allt väsentligt den aktuariella risken (att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat) och investeringsrisken. Om det aktuariella utfallet eller den faktiska avkastningen på investeringen är sämre än förväntat kan företagets förpliktelse komma att öka.

31 I punkterna 32–49 förklaras distinktionen mellan avgiftsbestämda planer och förmånsbestämda planer vad beträffar planer som omfattar flera arbetsgivare, förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande, statliga planer och försäkrade ersättningar.

▼M31

Planer som omfattar flera arbetsgivare

32 Företaget ska klassificera en plan som omfattar flera arbetsgivare som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan utifrån planens villkor (inklusive eventuella informella förpliktelser som går utöver de formella villkoren).

33 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare, om inte punkt 34 är tillämplig, ska det

(a) redovisa sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelsen samt av de förvaltningstillgångar och kostnader som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst, och

(b) lämna de upplysningar som krävs i punkterna 135–148 (med undantag för punkt 148 d).

34 När det inte föreligger tillräcklig information för att redovisa en plan som omfattar flera arbetsgivare som en förmånsbestämd plan ska företaget

(a) redovisa planen enligt punkterna 51 och 52 som om den vore en avgiftsbestämd plan samt

(b) lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkt 148.

35 Ett exempel på en förmånsbestämd plan omfattande flera arbetsgivare är en plan där

(a) planen finansieras som ett fördelningssystem med fortlöpande betalningar, som innebär att avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och att framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter, och

(b) de anställdas ersättningar beror på deras tjänstgöringstid och de deltagande företagen inte har några realistiska möjligheter att lämna planen utan att betala avgifter för de ersättningar som de anställda intjänat fram till tidpunkten för utträdet. En sådan plan skapar en aktuariell risk för företaget. Om den slutliga kostnaden för intjänade ersättningar vid rapportperiodens slut är högre än väntat måste nämligen företaget antingen öka sina avgifter eller förmå de anställda att acceptera en minskning av ersättningarna. Därför är en sådan plan en förmånsbestämd plan.

36 När det finns tillräcklig information tillgänglig om en plan som omfattar flera arbetsgivare och som är en förmånsbestämd plan, redovisar företaget sin proportionella andel av den förmånsbestämda förpliktelse och av de förvaltningstillgångar och kostnader efter avslutad anställning som är förbundna med planen på samma sätt som för vilken annan förmånsbestämd plan som helst. Det kan emellertid inträffa att företaget inte kan fastställa sin andel av planens finansiella ställning och resultat på ett sätt som är tillräckligt tillförlitligt för att kunna läggas till grund för redovisningen. Detta kan inträffa om

(a) planen utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker som är förbundna med nuvarande och tidigare anställda vid andra företag, vilket leder till att det inte finns någon konsekvent och tillförlitlig grund för fördelningen av förpliktelser, förvaltningstillgångar och kostnader på de enskilda företag som deltar i planen, eller

▼**M31**

(b) företaget inte har tillgång till tillräcklig information om planen som uppfyller kraven i denna standard.

I sådana fall redovisar företaget planen som om den vore en avgiftsbestämd plan och lämnar de ytterligare upplysningar som krävs i punkt 148.

37 Det kan finnas en avtalsenlig överenskommelse, mellan planen som omfattar flera arbetsgivare och dess deltagare, som bestämmer hur planens överskott ska fördelas på deltagarna (eller underskottet finansieras). En deltagare i en plan som omfattar flera arbetsgivare, som innehåller en sådan överenskommelse enligt vilken planen redovisas som en avgiftsbestämd plan i enlighet med punkt 34 ska redovisa den tillgång eller skuld som uppkommer ur den avtalsenliga överenskommelsen samt den intäkt eller kostnad som blir följden i rapporten över totalresultatet.

Exempel som illustrerar punkt 37([1])

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

Företaget redovisar en skuld för avgifterna justerade för pengars tidsvärde och en motsvarande kostnad i rapporten över totalresultatet.

38 Planer som omfattar flera arbetsgivare skiljer sig från gemensamt administrerade planer. En gemensamt administrerad plan är endast ett sammanförande av enskilda arbetsgivares planer för att de deltagande arbetsgivarna ska kunna slå samman sina tillgångar i investeringssyfte och minska kostnaden för förvaltning och administration. Däremot är ersättningsanspråken på de olika arbetsgivarna åtskilda och avser endast ersättningar till de egna anställda. Gemensamt administrerade planer medför inga särskilda redovisningsproblem, eftersom det finns lättillgänglig information för att behandla dem på samma sätt som enskilda arbetsgivares planer och eftersom sådana planer inte utsätter de deltagande företagen för aktuariella risker förbundna med nuvarande och tidigare anställda i andra företag. Definitionerna i denna standard kräver att företaget klassificerar en gemensamt administrerad plan som en avgiftsbestämd plan respektive en förmånsbestämd plan i enlighet med villkoren i planen (inklusive eventuella informella förpliktelser utöver de formella villkoren).

39 För att fastställa när en förpliktelse som avser avvecklingen av en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare eller företagets utträde från en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska redovisas och hur den ska värderas, ska företagen tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

([1]) I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼M31

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande

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

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

42 Deltagande i en sådan plan är en transaktion med närstående för varje enskilt koncernföretag. Ett företag ska därför, i sina separata eller enskilda finansiella rapporter, lämna de upplysningar som krävs i punkt 149.

Statliga planer

43 Företaget ska redovisa en statlig plan på samma sätt som en plan som omfattar flera arbetsgivare (se punkterna 32–39).

44 Statliga planer bildas genom lagstiftning för att omfatta alla företag (eller alla företag i en viss kategori, exempelvis en viss bransch) och administreras av statliga eller regionala myndigheter eller andra organ (exempelvis fristående organ som skapats speciellt för detta ändamål) som det rapporterande företaget inte kan kontrollera eller ha inflytande över. Vissa planer som bildats av företag lämnar både obligatoriska ersättningar, som annars skulle ha täckts av en statlig plan, och frivilliga tillkommande ersättningar. Sådana planer är inte statliga planer.

45 Statliga planer betecknas som förmånsbestämda eller avgiftsbestämda, beroende på företagets förpliktelser enligt planen. Många statliga planer finansieras enligt ett fördelningssystem med löpande betalningar, där avgifterna fastställs till en nivå som förväntas vara tillräcklig för att betala de ersättningar som förfaller till betalning under samma period och framtida ersättningar som intjänas under innevarande period kommer att betalas från framtida avgifter. I de flesta statliga planer har dock företaget inga legala eller informella förpliktelser att betala dessa framtida ersättningar, utan dess enda förpliktelse är att erlägga avgifterna vartefter de förfaller till betalning. Om företaget upphör att ha anställda som omfattas av den statliga planen kommer det inte att ha någon förpliktelse att betala ersättningar som intjänats av dess egna anställda under tidigare år. Statliga planer är därför vanligtvis avgiftsbestämda planer. I de fall en statlig plan är en förmånsbestämd plan tillämpar företaget dock vad som anges i punkterna 32–39.

▼**M31**

Försäkrade ersättningar

46 Företaget kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för ersättningar efter avslutad anställning. Företaget ska behandla en sådan plan som en avgiftsbestämd plan såvida företaget inte (antingen direkt eller indirekt genom planen) har en legal eller informell förpliktelse att antingen

(a) betala ersättningarna till anställda direkt när de förfaller till betalning, eller

(b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande period och tidigare perioder.

Om företaget har kvar en sådan legal eller informell förpliktelse, ska företaget behandla planen som en förmånsbestämd plan.

47 De ersättningar som försäkras via ett försäkringsbrev behöver inte ha ett direkt eller automatiskt samband med företagets förpliktelse beträffande ersättningar till anställda. Planer för ersättningar efter avslutad anställning som innefattar försäkringsbrev är föremål för samma distinktion mellan redovisning och finansiering som andra fonderade planer.

48 I de fall företaget finansierar en förpliktelse beträffande ersättningar efter avslutad anställning genom att teckna en försäkring enligt vilken företaget (antingen direkt, indirekt genom planen, genom det sätt på vilket framtida premier fastställs eller genom en närståenderelation med försäkringsgivaren) har kvar en legal eller informell förpliktelse betyder betalningen av premierna inte att det föreligger ett avgiftsbestämt arrangemang. Därav följer att företaget

(a) redovisar ett försäkringsbrev som uppfyller definitionen som en förvaltningstillgång (se punkt 8), och

(b) redovisar andra försäkringsbrev som rättigheter till ersättning (om försäkringsbreven uppfyller villkoren i punkt 116).

49 I de fall ett försäkringsbrev är utställt på en viss deltagare i planen eller en grupp av deltagare och företaget inte har någon legal eller informell förpliktelse att täcka eventuella förluster på försäkringsbrevet, har företaget ingen förpliktelse att betala ersättningar till de anställda och försäkringsgivaren har ensam ansvaret för att betala ersättningarna. Betalningen av fastställda premier enligt sådana avtal utgör i allt väsentligt en reglering av hela eller del av förpliktelsen avseende ersättningar till anställda. Följaktligen har företaget inte längre någon tillgång eller skuld. Därför behandlar företaget sådana betalningar som avgifter till en avgiftsbestämd plan.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

50 Redovisningen av avgiftsbestämda planer är okomplicerad, eftersom det rapporterande företagets förpliktelse för varje period utgörs av de belopp som företaget ska bidra med för den aktuella perioden. Följaktligen krävs det inga aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen eller kostnaden och det finns inga möjligheter till några aktuariella vinster eller förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna utan diskontering, utom i de fall de inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna.

▼M31

Redovisning och värdering

51 När en anställd har utfört tjänster åt företaget under en period ska företaget redovisa de avgifter som ska betalas till en avgiftsbestämd plan i utbyte mot dessa tjänster

(a) som en skuld (upplupen kostnad) efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter. Om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före utgången av rapporteringsperioden ska företaget redovisa det överskjutande beloppet som en tillgång (förutbetald kostnad) i den mån förutbetalningen kommer att leda till exempelvis en minskning av framtida betalningar eller en kontant återbetalning, och

(b) som en kostnad, såvida inte någon annan standard kräver eller tillåter att ersättningarna inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar (se exempelvis IAS 2 och IAS 16).

52 När avgifter till en avgiftsbestämd plan inte i sin helhet förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför tjänsterna, ska avgifterna diskonteras med den räntesats som anges i punkt 83.

Upplysningar

53 Företaget ska lämna upplysning om det belopp som redovisas som kostnad för avgiftsbestämda planer.

54 I de fall så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om avgifter till avgiftsbestämda planer för nyckelpersoner i ledande ställning.

ERSÄTTNINGAR EFTER AVSLUTAD ANSTÄLLNING: FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

55 Redovisningen av förmånsbestämda planer är komplicerad, eftersom det krävs aktuariella antaganden för att beräkna förpliktelsen och kostnaden och eftersom det kan uppstå aktuariella vinster och förluster. Dessutom beräknas förpliktelserna till diskonterade värden, eftersom de kan komma att regleras många år efter att de anställda utfört tjänsterna.

Redovisning och värdering

56 Förmånsbestämda planer kan vara ofonderade eller helt eller delvis fonderade genom avgifter från företaget, och ibland dess anställda, till ett företag, eller fond, som rättsligt är fristående från det rapporterande företaget. Betalningen av fonderade ersättningar när de förfaller till betalning beror inte enbart på fondens finansiella ställning och kapitalavkastning utan även på företagets förmåga, och villighet, att täcka underskott i fondens tillgångar. Därför bär företaget i allt väsentligt de aktuariella risker och de investeringsrisker som är förbundna med planen. Följaktligen överensstämmer inte den kostnad som redovisas för en förmånsbestämd plan nödvändigtvis med den avgift som betalas för perioden.

▼M66

57 Redovisningen av förmånsbestämda planer innefattar att företaget

▼M31

(a) fastställer underskott eller överskott. Detta innefattar följande:

▼M31

(i) Att använda en aktuariell metod, den så kallade Projected Unit Credit Method, för att göra en tillförlitlig beräkning av det ersättningsbelopp som de anställda har tjänat i utbyte mot sina tjänster under innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 67–69). Detta kräver att företaget fastställer hur stora ersättningar som faller på innevarande period och tidigare perioder (se punkterna 70–74) och gör bedömningar (aktuariella antaganden) av demografiska variabler (såsom personalomsättning och livslängd) och finansiella variabler (såsom framtida ökningar av löner och sjukvårdskostnader) vilka påverkar kostnaden för ersättningen (se punkterna 75–98).

(ii) Att diskontera detta ersättningsbelopp för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen och kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 67–69 och 83–86).

(iii) Att dra av det verkliga värdet på eventuella förvaltningstillgångar (se punkterna 113–115) från nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

(b) Att fastställa beloppet för den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som det underskotts- eller överskottsbelopp som fastställs i punkt a, justerat med hänsyn till eventuella effekter av att en förmånsbestämd nettotillgång har begränsats till tillgångstaket (se punkt 64).

▼M66

(c) Att fastställa de belopp som ska redovisas i resultatet:

(i) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period (se punkterna 70–74 och punkt 122A).

▼M31

(ii) Eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder och vinster eller förluster från regleringar (se punkterna 99–112).

(iii) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).

(d) Att fastställa omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), som ska redovisas i övrigt totalresultat, bestående av:

(i) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).

(ii) Avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 130).

(iii) Varje förändring av effekten av tillgångstaket (se punkt 64), exklusive belopp som ingår i räntenettot på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

Om företaget har flera förmånsbestämda planer tillämpar företaget ovannämnda förfarande för varje väsentlig plan för sig.

58 Företaget ska fastställa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med tillräcklig regelbundenhet, så att de belopp som redovisas i de finansiella rapporterna inte väsentligt skiljer sig från vad som skulle ha fastställts vid rapportperiodens slut.

▼M31

59 Denna standard uppmuntrar, men kräver inte, att företaget anlitar en behörig aktuarie för värderingen av alla väsentliga förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning. Av praktiska skäl kan företaget låta göra en detaljerad beräkning av förpliktelserna före rapportperiodens slut. Resultaten av denna beräkning uppdateras dock med hänsyn till eventuella väsentliga transaktioner och andra väsentliga förändringar av förhållanden (inklusive ändrade marknadspriser och räntesatser) fram till rapportperiodens slut.

60 I vissa fall kan uppskattningar, genomsnittsberäkningar och förenklade kalkyler utgöra godtagbara approximationer av den detaljerade beräkning som beskrivs i denna standard.

Redovisning av en informell förpliktelse

61 Företaget ska inte endast redovisa sina legala förpliktelser enligt de formella villkoren i en förmånsbestämd plan, utan även de informella förpliktelser som uppstår på grund av företagets praxis. Praxis ger upphov till en informell förpliktelse när företaget inte har något annat realistiskt alternativ än att betala ersättningen i fråga. Ett exempel på en informell förpliktelse är när en förändring i företagets praxis skulle orsaka oacceptabla skador på dess relationer till de anställda.

62 De formella villkoren för en förmånsbestämd plan kan tillåta att företaget säger upp sina förpliktelser enligt planen. Det är dock vanligtvis svårt för företaget att upphäva sina skyldigheter enligt en plan (utan ersättning) om det vill behålla sina anställda. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen baseras därför redovisningen av ersättningar efter avslutad anställning på att ett företag som för närvarande utlovar sådana ersättningar också kommer att fortsätta att göra detta under de anställdas återstående tjänstgöringstid.

Balansräkning

63 Företaget ska redovisa den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i balansräkningen.

64 När ett företag har ett överskott i en förmånsbestämd plan ska det värdera den förmånsbestämda nettotillgången till det lägsta av följande belopp:

(a) Överskottet i den förmånsbestämda planen.

(b) Tillgångstaket, fastställt med den diskonteringssats som anges i punkt 83.

65 En förmånsbestämd nettotillgång kan uppstå i de fall en förmånsbestämd plan visar ett överskott i sin finansiering eller i vissa fall när aktuariella vinster redovisas. Företaget redovisar en förmånsbestämd nettotillgång i sådana fall eftersom

(a) företaget kontrollerar en resurs som utgörs av möjligheten att använda överskottet till att skapa framtida fördelar,

(b) denna kontroll är ett resultat av tidigare händelser (avgifter som företaget betalt och tjänster som den anställde utfört), och

(c) framtida ekonomiska fördelar är tillgängliga för företaget i form av minskningar av framtida avgifter eller kontant återbetalning, antingen direkt till företaget eller indirekt till en annan plan som har underskott. Tillgångstaket är nuvärdet av dessa framtida fördelar.

▼**M31**

Redovisning och värdering: Nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser och kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period

66 Den slutliga kostnaden för en förmånsbestämd plan kan påverkas av många faktorer, såsom slutlöner, personalomsättning och livslängd, avgifterna från anställda och sjukvårdskostnadernas utveckling. Den slutliga kostnaden för planen är osäker och denna osäkerhet kan förväntas bestå under lång tid. För att beräkna nuvärdet av förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning och tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period är det nödvändigt att

(a) använda en aktuariell beräkningsmetod (se punkterna 67–69),

(b) fördela ersättningarna på tjänsteperioderna (se punkterna 70–74), och

(c) göra aktuariella antaganden (se punkterna 75–98).

Aktuariell beräkningsmetod

67 Företaget ska använda den så kallade Projected Unit Credit Method för att fastställa nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, de tillhörande kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder.

68 Projected Unit Credit Method (som ibland kallas ”accrued benefit method pro-rated on service” eller ”benefit/years of service method”) innebär att varje tjänstgöringsperiod anses ge upphov till en tillkommande enhet av den totala slutliga förpliktelsen (se punkterna 70–74) och att varje sådan enhet värderas separat för att bygga upp den slutliga förpliktelsen på balansdagen (se punkterna 75–98).

Exempel som illustrerar punkt 68

En klumpsumma betalas när tjänstgöringen upphör. Den uppgår till 1 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Lönen år 1 är 10 000 VE och den antas växa med 7 procent (räknat på föregående års lön) per år. Den diskonteringssats som används är 10 procent per år. Följande tabell visar hur förpliktelsen byggs upp för en anställd som förväntas lämna företaget i slutet av år 5, under förutsättning att det inte sker några ändringar av de aktuariella antagandena. För enkelhetens skull bortses i detta exempel från den extra justering som krävs för att återspegla möjligheten att anställda lämnar företaget tidigare eller senare än beräknat.

År	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
	VE	*VE*	*VE*	*VE*	*VE*
Ersättning hänförlig till:					
— tidigare år	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— innevarande år (1 procent av slutlönen)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— innevarande och tidigare år	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Ingående förpliktelse	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Ränta 10 procent	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande år	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Utgående förpliktelse	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

▼**M31**

Anmärkning:

1 Den ingående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som är hänförlig till tidigare år.

2 Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande år.

3 Den utgående förpliktelsen är nuvärdet av den ersättning som fördelats på innevarande och tidigare år.

69 Företaget diskonterar hela förpliktelsen avseende ersättningar efter avslutad anställning, även om delar av förpliktelsen förväntas bli reglerad inom tolv månader från rapportperiodens slut.

Fördelning av ersättningar på tjänsteperioder

70 När företaget fastställer nuvärdet av sina förmånsbestämda förpliktelser, kostnaderna avseende tjänstgöring under innevarande period och, i förekommande fall, tillhörande kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, ska detta ske genom att ersättningarna på tjänsteperioder fördelas enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år, ska emellertid företaget fördela ersättningarna linjärt från och med

(a) den tidpunkt då den anställdes tjänstgöring först medför ersättningar enligt planen (vare sig ersättningarna är avhängiga av fortsatt tjänstgöring eller ej) till och med

(b) den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna enligt planen, bortsett från ökningar till följd av lönehöjningar.

71 Enligt Projected Unit Credit Method ska företaget fördela ersättningarna på innevarande period (för att fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period) och innevarande och tidigare perioder (för att fastställa nuvärdet av förmånsbestämda förpliktelser). Företaget fördelar ersättningarna på de perioder då förpliktelsen att lämna ersättningar efter avslutad anställning uppstår. Denna förpliktelse uppstår när anställda utför tjänster i utbyte mot ersättningar efter avslutad anställning som företaget förväntar sig att betala under framtida rapportperioder. Aktuariella metoder innebär att företaget kan beräkna förpliktelsen med tillräckligt stor tillförlitlighet för att en skuld ska kunna redovisas.

Exempel som illustrerar punkt 71

1 En förmånsbestämd plan betalar en klumpsumma om 100 VE för varje tjänsteår, vilken utbetalas vid pensioneringen.

En ersättning om 100 VE fördelas på varje år. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av 100 VE. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av 100 VE, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till rapportperiodens slut.

Om ersättningen ska betalas ut omedelbart när den anställde lämnar företaget tar det hänsyn till, vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen, den tidpunkt vid vilken den anställde beräknas lämna företaget. På grund av diskonteringseffekten kommer således dessa belopp att vara mindre än de belopp som skulle ha fastställts om den anställde lämnat företaget vid rapportperiodens slut.

▼**M31**

2 En plan tillhandahåller en månatlig pension om 0,2 procent av slutlönen multiplicerat med antalet tjänsteår. Pensionen betalas från 65 års ålder.

På varje tjänsteår fördelas en ersättning som är lika med nuvärdet, vid den förväntade pensioneringstidpunkten, av en månatlig pension som uppgår till 0,2 procent av den beräknade slutlönen och som ska betalas från den förväntade pensioneringstidpunkten till den förväntade dödsdagen. Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år utgörs av nuvärdet av denna ersättning. Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen utgörs av nuvärdet av de månatliga pensionsutbetalningarna (0,2 procent av slutlönen, multiplicerat med antalet tjänsteår fram till rapportperiodens slut). Kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen diskonteras, eftersom pensionsbetalningarna börjar vid 65 års ålder.

72 Anställdas tjänstgöring ger upphov till en förpliktelse enligt en förmånsbestämd plan även om ersättningarna beror på framtida anställning (de är med andra ord ej intjänade). Anställdas tjänstgöring innan ersättningen blir intjänad ger upphov till en informell förpliktelse, eftersom omfattningen av de framtida tjänster som en anställd måste utföra innan denne får rätt till ersättningen minskar vid varje efterföljande rapportperiods slut. När företaget beräknar sin förmånsbestämda förpliktelse beaktas sannolikheten att vissa anställda inte kommer att uppfylla kraven för att få ersättningarna. Även om vissa ersättningar efter avslutad anställning, exempelvis ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning, bara betalas ut om en viss händelse inträffar efter det att den anställde slutat sin anställning, skapas på liknande sätt en förpliktelse när den anställde utför tjänster som ger rätt till ersättningen om händelsen inträffar. Sannolikheten för att händelsen inträffar påverkar beräkningen av förpliktelsens storlek, men avgör inte huruvida förpliktelsen föreligger.

Exempel som illustrerar punkt 72

1 I en plan utbetalas en ersättning om 100 VE för varje tjänsteår. Ersättningen blir intjänad efter tio års tjänstgöring.

En ersättning om 100 VE fördelas på varje år. Under vart och ett av de första tio åren beaktas vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och vid beräkningen av förpliktelsens nuvärde sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst.

2 I en plan utbetalas en ersättning om 100 VE för varje tjänsteår, förutom för tjänstgöring före 25 års ålder. Ersättningarna blir intjänade omedelbart.

Ingen ersättning fördelas på tjänstgöring före 25 års ålder, eftersom tjänstgöring dessförinnan inte medför några ersättningar (varken villkorade eller icke villkorade). En ersättning om 100 VE fördelas på varje efterföljande år.

73 Förpliktelsen ökar fram till den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte medför någon väsentlig ökning av ersättningarna. Därför fördelas alla ersättningar på perioder som slutar vid eller före denna tidpunkt. Ersättningarna fördelas på de enskilda redovisningsperioderna enligt planens formel för beräkning av ersättningar. Om en anställds tjänstgöring under senare år kommer att leda till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år fördelas emellertid ersättningarna linjärt till och med den tidpunkt då den anställdes fortsatta tjänstgöring inte kommer att medföra någon väsentlig ökning av ersättningarna. Detta beror på att den anställdes tjänstgöring under perioden i dess helhet slutligen leder till ersättningar på denna högre nivå.

▼**M31**

Exempel som illustrerar punkt 73

1 I en plan utbetalas en klumpsumma om 1 000 VE som blir intjänad efter tio års tjänstgöring. Planen betalar inga ytterligare ersättningar för efterföljande tjänstgöring.

En ersättning om 100 VE (1 000 VE dividerat med tio) fördelas på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år under de första tio åren beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte fullgör tio års tjänst. Ingen ersättning fördelas på efterföljande år.

2 I en plan utbetalas en klumpsumma om 2 000 VE till alla anställda som fortfarande är anställda vid 55 års ålder efter tjugo års tjänstgöring, eller som fortfarande är anställda vid 65 års ålder, oavsett tjänstgöringstid.

För anställda som anställs i företaget före 35 års ålder börjar tjänstgöringen leda till ersättningar enligt planen först vid 35 års ålder (en anställd skulle kunna lämna företaget vid 30 års ålder och komma tillbaka vid 33 års ålder utan att ersättningsbeloppet eller tiden för intjänandet påverkas). Ett villkor för dessa ersättningar är fortsatt tjänstgöring. Tjänstgöring efter 55 års ålder leder inte heller till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 VE (2 000 VE dividerat med 20) på varje år från 35 års ålder till 55 års ålder.

För dem som anställs i företaget när de är mellan 35 och 45 år kommer mer än tjugo års tjänstgöring inte att leda till någon väsentligt högre ersättning. För dessa anställda fördelar företaget en ersättning om 100 VE (2 000 VE dividerat med 20) på vart och ett av de första tjugo åren.

För en person som anställs i företaget vid 55 års ålder leder mer än tio års tjänstgöring inte till någon väsentligt högre ersättning. För en sådan anställd fördelar företaget en ersättning om 200 VE (2 000 VE dividerat med 10) på vart och ett av de första tio åren.

Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande år och av förpliktelsens nuvärde beaktas för alla anställda sannolikheten att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden.

3 En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 40 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

Enligt planens formel för beräkning av ersättningar fördelar företaget 4 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (40 procent dividerat med tio) på vart och ett av de första tio åren och 1 procent (10 procent dividerat med tio) på vart och ett av de därpå följande tio åren. Vid beräkningen av kostnaden avseende tjänstgöring under respektive år beaktas sannolikheten för att vissa anställda inte kommer att fullgöra den nödvändiga tjänstgöringsperioden för att bli berättigade till hela ersättningen eller delar därav. Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

4 En plan för sjukvård efter avslutad anställning ersätter 10 procent av den anställdes sjukvårdskostnader efter avslutad anställning om den anställde lämnar företaget efter mer än tio och högst tjugo tjänsteår, och 50 procent av dessa kostnader om den anställde lämnar företaget efter lägst tjugo tjänsteår.

▼**M31**

Tjänstgöring under senare år leder till en väsentligt högre ersättningsnivå än under tidigare år. För anställda som förväntas lämna företaget efter tjugo år eller mer fördelar företaget därför ersättningarna linjärt enligt punkt 71. Tjänstgöring efter tjugo år leder inte till väsentligt högre ersättningsbelopp. Därför utgör den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tjugo åren 2,5 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna (50 procent dividerat med 20).

För anställda som förväntas lämna företaget efter tio men före tjugo tjänsteår är den ersättning som fördelas på vart och ett av de första tio åren 1 procent av nuvärdet av de förväntade sjukvårdskostnaderna.

För dessa anställda fördelas inga ersättningar på tjänstgöringen mellan slutet av det tionde året och den beräknade tidpunkt då de anställda lämnar företaget.

Inga ersättningar fördelas på anställda som förväntas lämna företaget inom tio år.

74 I de fall ersättningsbeloppet för vart och ett av tjänsteåren är en konstant andel av slutlönen kommer framtida löneökningar att påverka det belopp som krävs för att reglera den förpliktelse som föreligger beträffande tjänstgöring före rapportperiodens slut, men löneökningarna skapar inte någon tillkommande förpliktelse. Därför

(a) anses, vid tillämpningen av punkt 70 b, löneökningar inte leda till ytterligare ersättningar, även om ersättningsbeloppet beror på slutlönen, och

(b) är det ersättningsbelopp som fördelas på varje period en fast andel av den lön som ersättningen är knuten till.

Exempel som illustrerar punkt 74

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder.

Anställda har rätt till en ersättning om 3 procent av slutlönen för varje tjänsteår före 55 års ålder. Detta är den tidpunkt då ytterligare tjänstgöring inte leder till någon väsentligt större ersättning enligt planen. Inga ersättningar fördelas på tjänstgöringsår efter denna ålder.

Aktuariella antaganden

75 Aktuariella antaganden ska vara neutrala och ömsesidigt förenliga.

76 Aktuariella antaganden är företagets bästa uppskattningar av de faktorer som avgör den slutliga kostnaden för att lämna ersättningar efter avslutad anställning. Aktuariella antaganden omfattar:

(a) Demografiska antaganden om framtida karakteristika hos nuvarande och tidigare anställda (och deras anhöriga) som är berättigade till ersättningar. Demografiska antaganden omfattar:

(i) Livslängd (se punkterna 81 och 82).

(ii) Personalomsättning samt omfattningen av arbetsoförmåga och förtidspensionering.

(iii) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som har anhöriga som blir berättigade till ersättningar.

(iv) Andelen nuvarande och tidigare deltagare i planen som kommer att välja varje form av betalningsalternativ som är tillgängligt enligt planens villkor.

▼M31

(v) Utnyttjandet av sjukvård som omfattas av planen.

(b) Finansiella antaganden. Dessa rör bland annat

(i) diskonteringssatsen (se punkterna 83–86),

(ii) ersättningsnivåer, exklusive eventuella kostnader för ersättningen som ska betalas av anställda samt framtida lön (se punkterna 87–95),

(iii) beträffande sjukvårdsersättningar: framtida sjukvårdskostnader, inklusive kostnader för anspråkshantering (dvs. kostnader som kommer att uppstå när anspråk handläggs och regleras, inklusive arvoden för jurist och reglerare) (se punkterna 96–98), och

(iv) skatter för avgifter som hänför sig till tjänstgöring före redovisningsdagen eller för ersättningar som följer av denna tjänstgöring.

77 Aktuariella antaganden är neutrala om de varken är oförsiktiga eller överdrivet försiktiga.

78 Aktuariella antaganden är ömsesidigt förenliga om de återspeglar det ekonomiska sambandet mellan faktorer såsom inflation, löneökningstakt och diskonteringssatser. Detta innebär exempelvis att alla antaganden som beror på en viss inflationstakt under en viss framtida period (såsom antaganden om räntenivåer och löne- och ersättningsökningar) utgår från samma inflationstakt under denna period.

79 Företaget fastställer diskonteringssatsen och andra finansiella antaganden i nominella tal, såvida inte bedömningar i reala (inflationsjusterade) tal är mer tillförlitliga, exempelvis för ett höginflationsland (se IAS 29 *Redovisning i höginflationsländer*), eller i de fall ersättningen är indexreglerad och det finns en fungerande marknad för indexreglerade obligationer i samma valuta och med samma löptid.

80 Finansiella antaganden ska utgå från marknadens förväntningar vid rapportperiodens slut beträffande den tidsperiod under vilken förpliktelserna ska regleras.

Aktuariella antaganden: livslängd

81 Företaget ska fastställa sina livslängdsantaganden utifrån sin bästa uppskattning av livslängden för deltagare i planen, både under och efter anställningen.

82 För att uppskatta den slutliga kostnaden för ersättningen ska företaget beakta förväntade förändringar av livslängden, t.ex. genom att ändra standardtabeller över livslängden med hänsyn till uppskattningar av livslängdsförbättringar.

Aktuariella antaganden: diskonteringssats

▼M48

83 Den räntesats som används för att diskontera (både fonderade och ofonderade) förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning ska fastställas genom hänvisning till den marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer vid rapportperiodens slut. För valutor för vilka det inte finns någon fungerande marknad för sådana förstklassiga företagsobligationer ska den marknadsmässiga avkastningen (vid rapportperiodens slut) på statsobligationer i den valutan användas. Valutan och löptiden för företagsobligationerna eller statsobligationerna ska vara förenliga med valutan och den uppskattade löptiden för förpliktelserna beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

▼**M31**

84 Diskonteringssatsen är ett aktuariellt antagande som har väsentlig betydelse. Den återspeglar pengars tidsvärde men inte den aktuariella risken eller investeringsrisken. Vidare återspeglar diskonteringssatsen inte den företagsspecifika kreditrisk som bärs av företagets fordringsägare och inte heller risken att den framtida utvecklingen kan komma att avvika från de aktuariella antagandena.

85 Diskonteringssatsen återspeglar effekten av den uppskattade tidsmässiga fördelningen av betalningarna av ersättningarna. I praktiken uppnås detta ofta genom att företaget tillämpar en enda vägd genomsnittlig diskonteringssats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa ska betalas i.

86 I vissa fall finns det inte någon fungerande marknad för obligationer med en löptid som är tillräckligt lång för att motsvara den beräknade förfallotiden för alla betalningarna. I sådana fall diskonterar företaget betalningar med kortare förfallotid med aktuella marknadsräntor för obligationer med motsvarande löptid och uppskattar diskonteringssatsen för förpliktelser med längre förfallotid genom att extrapolera aktuella marknadsräntor längs avkastningskurvan. Det sammanlagda nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse är sannolikt inte särskilt känsligt för den diskonteringssats som används för den del av ersättningarna som ska betalas efter det att företags- eller statsobligationerna med den längsta löptiden förfallit till betalning.

Aktuariella antaganden: löner, ersättningar och sjukvårdskostnader

87 Företaget ska värdera sina förmånsbestämda förpliktelser med hänsyn till

(a) de ersättningar som anges i villkoren för planen (eller som följer av eventuella informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut,

(b) alla uppskattade framtida löneökningar som påverkar de ersättningar som ska betalas,

(c) effekten av varje eventuell begränsning av arbetsgivarens andel av kostnaden för framtida ersättningar,

(d) avgifter från anställda eller tredje parter som minskar företagets slutliga kostnad för dessa ersättningar, och

(e) uppskattade framtida nivåförändringar för eventuella statliga ersättningar som påverkar de ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, dock endast om antingen

(i) dessa förändringar var beslutade före rapporteringsperiodens utgång, eller

(ii) historik eller andra tillförlitliga tecken tyder på att dessa statliga ersättningar kommer att ändras på ett förutsägbart sätt, exempelvis i takt med framtida förändringar av den allmänna prisnivån eller den allmänna lönenivån.

88 Aktuariella antaganden beaktar framtida förändringar av ersättningarna som finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser utöver dessa villkor) vid rapportperiodens slut. Så är exempelvis fallet när

(a) företaget under en längre tid har ökat ersättningarna, exempelvis för att mildra effekterna av inflationen, och det inte finns några tecken på att denna praxis kommer att ändras i framtiden, eller

▼M31

(b) företaget är förpliktigat, antingen enligt planens formella villkor (eller informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller enligt lagstiftning, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen (se punkt 108 c), eller

(c) ersättningen varierar i förhållande till ett prestationsmål eller andra kriterier. I villkoren för planen kan det t.ex. anges att lägre ersättningar kommer att betalas ut eller ytterligare avgifter krävas från de anställda om förvaltningstillgångarna är otillräckliga. Beräkningen av förpliktelsen återspeglar bästa uppskattning av effekten av prestationsmålet eller andra kriterier.

89 Aktuariella antaganden beaktar inte framtida förändringar av ersättningarna som inte finns fastställda i planens formella villkor (eller informella förpliktelser) vid rapportperiodens slut. Sådana förändringar medför

(a) kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster före förändringen, och

(b) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period för perioder efter förändringen, i den mån de förändrar ersättningarna för tjänster efter förändringen.

90 Uppskattningar av framtida löneökningar tar hänsyn till inflation, tjänstetid, befordran och andra relevanta faktorer, såsom utbud och efterfrågan på arbetsmarknaden.

91 Vissa förmånsbestämda planer begränsar de avgifter som ett företag ska betala. När det gäller den slutliga kostnaden för ersättningarna beaktas effekten av en begränsning av avgifterna. Effekten av en begränsning av avgifterna fastställs genom det som är kortast av

(a) företagets beräknade livslängd,

(b) planens beräknade löptid.

92 Enligt vissa förmånsbestämda planer ska anställda eller tredje parter bidra till kostnaden för planen. Avgifter från arbetstagarna minskar företagets kostnader för ersättningar. Företaget bör överväga om avgifter från tredje part minskar företagets kostnader för ersättningen eller om de utgör en rätt till ersättning som beskrivs i punkt 116. Avgifter från arbetstagare eller tredje parter finns antingen fastställda i planens formella villkor (eller uppstår genom informella förpliktelser som går utöver dessa villkor) eller är också skönsmässiga. Skönsmässiga avgifter från arbetstagare eller tredje parter minskar kostnaden avseende tjänstgöring vid betalning av dessa avgifter till planen.

▼M44

93 Avgifter från anställda eller tredje parter som fastställs i planens formella villkor antingen minskar kostnaden avseende tjänstgöring (om de är kopplade till tjänstgöringen) eller påverkar omvärderingarna av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (om de inte är kopplade till tjänstgöringen). Ett exempel på avgifter som inte är kopplade till tjänstgöringen är när avgifterna krävs för att minska ett underskott som uppstår till följd av förluster på förvaltningstillgångar eller aktuariella förluster. Om avgifter från anställda eller tredje parter är kopplade till tjänstgöringen, minskar de kostnaden avseende tjänstgöringen enligt något av följande:

a) Om storleken på avgifterna är beroende av antalet tjänsteår, ska företaget fördela avgifterna på tjänsteåren med tillämpning av samma fördelningsmetod som föreskrivs i punkt 70 för bruttoförmånen (dvs. antingen tillämpa planens formel för beräkning av avgifterna eller fördela dem linjärt)

▼M44

b) Om storleken på avgifterna är oberoende av antalet tjänsteår, får företaget redovisa de avgifterna som en minskning av kostnaden avseende tjänstgöring för den period under vilken tjänsterna tillhandahålls. Exempel på avgifter som är oberoende av antalet tjänsteår inkluderar de som utgörs av en fast procentandel av den anställdas lön, ett fast belopp under hela tjänsteperioden eller ett belopp som är beroende av den anställdas ålder.

Punkt A1 innehåller vägledning vid tillämpning.

94 För avgifter från anställda eller tredje parter som fördelas på antalet tjänsteår enligt punkt 93 a) medför ändringar i avgifterna

a) kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period och kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder (om ändringarna inte anges i planens formella villkor och inte uppstår till följd av en informell förpliktelse), eller

b) aktuariella vinster och förluster (om ändringarna anges i planens formella villkor eller uppstår till följd av en informell förpliktelse).

▼M31

95 Vissa ersättningar efter avslutad anställning är kopplade till olika variabler, såsom nivån för statliga ersättningar efter avslutad anställning eller statlig sjukvård. Värderingen av dessa ersättningar återspeglar den bästa uppskattningen av dessa variabler, baserat på historik och andra tillförlitliga belägg.

96 Antaganden om sjukvårdskostnader ska beakta uppskattade framtida kostnadsförändringar både på grund av allmän inflation och särskilda förändringar av sjukvårdskostnader.

97 Värderingen av ersättningar för sjukvård efter avslutad anställning kräver antaganden om nivån på och förekomsten av framtida ersättningskrav samt om kostnaden för att tillmötesgå dessa krav. Företaget uppskattar framtida sjukvårdskostnader utifrån historik över sina egna erfarenheter, vid behov kompletterade med historik från andra företag, försäkringsföretag, sjukvårdsorgan eller andra källor. Vid uppskattningar av framtida sjukvårdskostnader beaktas effekterna av tekniska framsteg, förändringar i nyttjandegrad och tillhandahållande av hälsovård samt förändringar av hälsotillståndet hos dem som omfattas av planen.

98 Omfattningen och storleken på ersättningskraven påverkas särskilt av de anställdas (och deras anhörigas) ålder, hälsotillstånd och kön och kan påverkas av andra faktorer, exempelvis geografiskt läge. Därför justeras historiken i den mån populationens demografiska sammansättning avviker från den population som historiken bygger på. Historiken justeras också i de fall det finns tillförlitliga belägg för att den tidigare trenden inte kommer att fortsätta.

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar

▼M66

99 När företaget fastställer kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar, ska det omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med användning av förvaltningstillgångarnas aktuella verkliga värde och aktuella aktuariella antaganden (inklusive aktuella marknadsräntor och andra aktuella marknadspriser) som återspeglar:

a) de ersättningar som erbjuds enligt planen och förvaltningstillgångarna före planändringen, reduceringen eller regleringen, och

b) de ersättningar som erbjuds enligt planen och förvaltningstillgångarna efter planändringen, reduceringen eller regleringen.

▼M31

100 Företaget behöver inte skilja mellan kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som är en följd av en ändring i planen, kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som är en följd av reduceringar och vinster eller förluster från regleringar om dessa transaktioner sker i förening. I vissa fall sker en ändring i planen före en reglering, exempelvis när företaget förändrar ersättningarna enligt planen och reglerar de ändrade ersättningarna senare. I sådana fall redovisar företaget kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder före eventuella vinster eller förluster från regleringar.

101 En reglering inträffar i förening med en ändring i planen och en reducering, om en plan avvecklas på sådant sätt att förpliktelsen regleras och planen upphör att existera. Avvecklingen av en plan är dock inte en reglering om planen ersätts med en ny plan som erbjuder i allt väsentligt samma ersättningar.

▼M66

101A När en planändring, reducering eller reglering äger rum ska ett företag redovisa och värdera eventuella kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eller vinster eller förluster från regleringar, i enlighet med punkterna 99–101 och punkterna 102–112. När företaget gör detta ska det inte beakta effekten av tillgångstaket. Företaget ska därefter fastställa effekten av tillgångstaket efter planändringen, reduceringen eller regleringen och redovisa alla förändringar av den effekten i enlighet med punkt 57 d.

▼M31

Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder

102 Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder är den förändring av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen som är en följd av en ändring i planen eller en reducering.

103 Företaget ska redovisa kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder som en kostnad vid den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När ändringen i planen eller reduceringen inträffar.

(b) När företaget redovisar relaterade omstruktureringskostnader (se IAS 37) och ersättningar vid uppsägning (se punkt 165).

104 En ändring i planen inträffar när företaget inför eller återkallar en förmånsbestämd plan eller ändrar de ersättningar som ska betalas enligt en befintlig förmånsbestämd plan.

105 En reducering inträffar när företaget gör en betydande minskning av antalet anställda som omfattas av en plan. En reducering kan uppkomma genom en enstaka händelse, såsom att företaget lägger ned en fabrik, upphör med en verksamhet eller avvecklar eller upphäver en plan.

106 Kostnaderna avseende tjänstgöring under tidigare perioder kan antingen vara positiva (när ersättningar införs eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen ökar) eller negativa (när ersättningar återkallas eller ändras så att nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen minskar).

107 När företaget minskar vissa ersättningar som ska utgå enligt en befintlig förmånsbestämd plan och samtidigt ökar andra ersättningar som ska betalas enligt planen till samma anställda redovisar företaget nettot av ändringarna.

108 Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder innefattar inte:

(a) Effekter av skillnader mellan faktiska och tidigare antagna löneökningar på förpliktelsen att betala ersättningar för tjänster utförda under tidigare perioder (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar den beräknade framtida löneutvecklingen).

(b) Under- och överskattningar av skönsmässiga pensionsökningar när företaget har en informell förpliktelse att bevilja sådana ökningar (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom de aktuariella antagandena beaktar sådana ökningar).

▼M31

(c) Uppskattningar av ökningar av ersättningarna som härrör från aktuariella vinster eller från den avkastning på förvaltningstillgångar som har redovisats om företaget är skyldigt, enligt planens formella villkor (eller en informell förpliktelse som går utöver dessa villkor) eller enligt lag, att använda planens eventuella överskott till förmån för dem som omfattas av planen, även om ökningen av ersättningen ännu inte formellt har beviljats (det finns inte någon kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder eftersom den ökning av förpliktelsen som blir resultatet utgör en aktuariell förlust, se punkt 88).

(d) Ökningar av intjänade ersättningar (dvs. ersättningar som inte är villkorade av framtida anställning, se punkt 72) när ej intjänade ersättningar blir intjänade (det finns ingen kostnad avseende tjänstgöring under tidigare perioder, eftersom företaget redovisade de uppskattade kostnaderna för ersättningen som kostnader då tjänsterna utfördes).

Vinster och förluster från regleringar

109 Vinster och förluster från regleringar är skillnaden mellan

(a) nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelse som regleras, som fastställts på regleringsdagen, och

(b) regleringskursen, inklusive eventuella överlåtna förvaltningstillgångar samt eventuella betalningar som gjordes direkt av företaget i samband med regleringen.

110 Företaget ska redovisa vinster eller förluster från regleringen av en förmånsbestämd plan när regleringen inträffar.

111 En reglering inträffar när företaget genomför en transaktion som eliminerar alla vidare legala eller informella förpliktelser avseende vissa eller samtliga ersättningar som tillhandahålls enligt en förmånsbestämd plan (förutom betalning av ersättning till anställda eller för deras räkning i enlighet med villkoren i planen och som redan inkluderats i de aktuariella antagandena). Som reglering räknas t.ex. en engångsöverföring av betydande arbetsgivarförpliktelser enligt planen till ett försäkringsföretag genom köp av ett försäkringsbrev, men däremot inte en klumpsumma som enligt planen betalas till dem som omfattas av planen i utbyte mot deras rätt till vissa ersättningar efter avslutad anställning.

112 I vissa fall tecknar företag en försäkring för att finansiera vissa eller alla ersättningar till de anställda, som hänför sig till tjänstgöring under innevarande eller tidigare perioder. Att teckna en försäkring utgör inte en reglering om företaget även därefter har kvar en legal eller informell förpliktelse (se punkt 46) att betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar de ersättningar till anställda som anges i försäkringsbrevet. Punkterna 116–119 behandlar redovisning och värdering av rättigheter till ersättningar enligt försäkringsbrev som inte är förvaltningstillgångar.

Redovisning och värdering: förvaltningstillgångar

Förvaltningstillgångarnas verkliga värde

113 Eventuella förvaltningstillgångars verkliga värde dras av vid fastställandet av underskott eller överskott.

▼**M31**

114 Förvaltningstillgångarna omfattar inte förfallna avgifter från det rapporterande företaget till fonden och inte heller eventuella icke överlåtbara finansiella instrument som företaget har emitterat och som innehas av fonden. Förvaltningstillgångarna minskas med fondens eventuella skulder som inte är hänförliga till ersättningar till anställda, exempelvis rörelseskulder och andra leverantörsskulder samt skulder som härrör från derivatinstrument.

115 I de fall förvaltningstillgångarna omfattar försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt planen, bedöms det verkliga värdet av dessa försäkringsbrev vara lika med nuvärdet av förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om planens rättigheter enligt försäkringsbreven inte är möjliga att helt återvinna).

Gottgörelser

116 Endast när det är praktiskt taget säkert att en annan part kommer att ersätta vissa eller alla kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse ska företaget:

(a) Redovisa sin rätt till ersättning som en separat tillgång. Företaget ska redovisa tillgången till verkligt värde.

(b) Dela upp och redovisa ändringar i det verkliga värdet av sin rätt till ersättning på samma sätt som ändringar i det verkliga värdet av förvaltningstillgångar (se punkterna 124 och 125). Den förmånsbestämda kostnadens delar som redovisas i enlighet med punkt 120 får redovisas som nettobelopp som avser förändringar i redovisat värde för rätten till ersättning.

117 Ibland kan ett företag räkna med att en annan part, såsom en försäkringsgivare, betalar alla eller en del av de kostnader som krävs för att reglera en förmånsbestämd förpliktelse. Försäkringsbrev som uppfyller definitionen i punkt 8 är förvaltningstillgångar. Företaget redovisar dylika försäkringsbrev på samma sätt som alla andra förvaltningstillgångar och punkt 116 är inte relevant (se punkterna 46–49 och 115).

118 När ett försäkringsbrev som innehas av ett företag inte motsvarar definitionen av en förvaltningstillgång är det försäkringsbrevet sålunda inte en förvaltningstillgång. Punkt 116 är relevant för sådana fall: företaget redovisar sin rätt till ersättning enligt försäkringsbrevet som en separat tillgång och inte som en avdragspost vid fastställandet av det förmånsbestämda underskottet eller överskottet. Enligt punkt 140 b ska företaget lämna en kort beskrivning av kopplingen mellan rätten till ersättning och förpliktelsen.

119 Om rätten till ersättning uppkommer enligt ett försäkringsbrev som exakt motsvarar storleken på och tidpunkten för vissa eller alla ersättningar som ska betalas enligt en förmånsbestämd plan, bedöms ersättningens verkliga värde vara lika med nuvärdet av förpliktelsen (med förbehåll för den eventuella minskning som krävs om ersättningen inte är möjlig att helt återvinna).

▼M31

Den förmånsbestämda kostnadens delar

▼M66

120 **Ett företag ska redovisa den förmånsbestämda kostnadens delar, utom till den del någon annan IFRS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i anskaffningsvärdet för en tillgång, på följande sätt:**

(a) Kostnader avseende tjänstgöring (se punkterna 66–112 och 122A) i resultaträkningen.

▼M31

(b) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126) i resultaträkningen.

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130) i övrigt totalresultat.

121 Andra IFRS kräver att vissa kostnader för ersättningar till anställda inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgångar såsom lager och materiella anläggningstillgångar (se IAS 2 och IAS 16). Eventuella kostnader beträffande ersättningar efter avslutad anställning som inkluderas i anskaffningsvärdet innefattar tillämplig andel av de komponenter som räknas upp i punkt 120.

122 Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som har redovisats under övrigt totalresultat ska inte omklassificeras till resultaträkningen i en efterföljande period. Företaget kan dock överföra dessa belopp som redovisats under övrigt totalresultat i eget kapital.

▼M66

Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period

122A **Ett företag ska fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period med användning av aktuariella antaganden som fastställts per början av den årliga rapportperioden. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa kostnaden avseende tjänstgöring under innevarande period för återstoden av den årliga rapportperioden efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av de aktuariella antaganden som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b.**

▼M31

Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)

▼M66

123 **Ett företag ska fastställa nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) genom att multiplicera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) med den diskonteringssats som anges i punkt 83.**

123A **För att fastställa nettoränta i enlighet med punkt 123 ska företaget använda den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) och den diskonteringssats som fastställts per början av den årliga rapportperioden. Ett företag som omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 ska dock bestämma nettoränta för återstoden av den årliga rapportperioden efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av:**

▼M66

a) den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) som fastställs i enlighet med punkt 99 b, och

b) den diskonteringssats som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b.

Vid tillämpning av punkt 123A ska företaget även ta hänsyn till eventuella förändringar i den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar.

▼M31

124 Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) kan anses omfatta ränteintäkter på förvaltningstillgångarna, räntekostnad på den förmånsbestämda skulden och ränta på effekten av det tillgångstak som anges i punkt 64.

▼M66

125 Ränteintäkter på förvaltningstillgångarna utgör en del av avkastningen på förvaltningstillgångar och fastställs genom att multiplicera det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna med den diskonteringssats som anges i punkt 123A. Ett företag ska fastställa det verkliga värdet av förvaltningstillgångarna per början av den årliga rapportperioden. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa ränteintäkter för återstoden av den årliga rapportperioden efter planändringen, reduceringen eller regleringen med användning av de förvaltningstillgångar som används för att omvärdera den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99 b. Vid tillämpning av punkt 125 ska företaget även ta hänsyn till eventuella förändringar i de förvaltningstillgångar som innehas under perioden till följd av avgifts- och ersättningsbetalningar. Skillnaden mellan ränteintäkter på förvaltningstillgångar och avkastning på förvaltningstillgångar inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

126 Ränta på effekten av tillgångstaket är del av den totala förändringen av effekten på tillgångstaket och fastställs genom att effekten av tillgångstaket multipliceras med den diskonteringssats som anges i punkt 123A. Ett företag ska fastställa effekten av tillgångstaket per början av den årliga rapportperioden. Dock ska företaget, om det omvärderar den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i enlighet med punkt 99, fastställa ränta på effekten av tillgångstaket för återstoden av den årliga rapportperioden efter planändringen, reduceringen eller regleringen med beaktande av eventuella förändringar av effekten av tillgångstaket som fastställs i enlighet med punkt 101A. Skillnaden mellan ränta på effekten av tillgångstaket och den totala förändringen av effekten av tillgångstaket inkluderas i omvärderingen av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången).

▼**M31**

Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången)

127 Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) omfattar följande:

(a) Aktuariella vinster och förluster (se punkterna 128 och 129).

(b) Avkastning på förvaltningstillgångar (se punkt 130), exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 125).

(c) Varje förändring i effekten av tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i nettoräntan på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkt 126).

128 Aktuariella vinster och förluster härrör från ökningar eller minskningar av nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse till följd av ändringar i aktuariella antaganden och erfarenhetsbaserade justeringar. Aktuariella vinster och förluster kan bland annat ha följande orsaker:

(a) Oväntat höga eller låga tal för personalomsättning, förtidspensionering, livslängd eller ökningar av löner (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

(b) Effekten av förändringar i antaganden avseende betalningsalternativ för ersättningar.

(c) Effekter av förändringar i uppskattningarna av framtida personalomsättning, förtidspensionering eller livslängd eller av ökningar av löner, ersättningar (om de formella eller informella villkoren tillhandahåller inflationsjustering av ersättningarna) eller sjukvårdskostnader.

(d) Effekter av ändringar av diskonteringssatsen.

129 Aktuariella vinster och förluster innefattar inte förändringar av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen på grund av införande, ändring, reducering eller reglering av den förmånsbestämda planen eller förändringar av de ersättningar som ska betalas enligt den förmånsbestämda planen. Sådana förändringar resulterar i kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder eller vinster eller förluster från regleringar.

130 För att fastställa avkastningen på förvaltningstillgångar ska företaget dra av kostnaderna för administration av förvaltningstillgångarna och eventuell skatt, med undantag för den skatt som inkluderas i de aktuariella antaganden som används för att värdera den förmånsbestämda förpliktelsen (punkt 76). Andra administrationskostnader ska inte dras av från avkastningen på förvaltningstillgångar.

▼M31

Klassificering

Kvittning

131 Företaget ska kvitta en tillgång som hänför sig till en plan mot en skuld som hänför sig till en annan plan endast när företaget

(a) har en laglig rätt att använda ett överskott i en plan till att reglera förpliktelser enligt en annan plan, och

(b) avser att antingen reglera förpliktelserna på nettobasis eller realisera överskottet i en plan och samtidigt reglera sin förpliktelse enligt en annan plan.

132 Villkoren för kvittning liknar dem som gäller för finansiella instrument enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*.

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

133 Vissa företag skiljer mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder. Denna standard anger inte huruvida ett företag i balansräkningen ska skilja mellan kortfristiga eller långfristiga tillgångar och skulder härrörande från ersättningar efter avslutad anställning.

Den förmånsbestämda kostnadens delar

134 Enligt punkt 120 ska företaget redovisa kostnader avseende tjänstgöring och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) i resultaträkningen. Denna standard anger inte hur ett företag ska redovisa kostnader avseende tjänstgöring och nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången). Företaget ska redovisa dessa delar i enlighet med IAS 1.

Upplysningar

135 Företaget ska lämna upplysningar som

(a) förklarar det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer och riskerna med dem (se punkt 139),

(b) identifierar och förklarar beloppen i företagets finansiella rapporter som uppkommer från dess fastställda förmånsbestämda planer (se punkterna 140–144), och

(c) beskriver hur dess förmånsbestämda planer kan påverka belopp, tidpunkt och risker för företagets framtida kassaflöden (se punkterna 145–147).

136 För att uppfylla målen i punkt 135 ska företaget beakta samtliga följande punkter:

(a) Den detaljnivå som krävs för att uppfylla informationskraven.

(b) Hur mycket vikt som ska läggas vid vart och ett av dessa olika krav.

(c) Hur hög aggregations- eller disaggregeringssnivå som ska tillämpas.

(d) Om användare av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna bedöma den kvantitativa information som lämnas ut.

▼**M31**

137 Om de upplysningar som lämnats i enlighet med kraven i denna standard och andra standarder inte räcker till för att uppfylla målen i punkt 135, ska företaget lämna ytterligare information som är nödvändig för att uppfylla dessa mål. Företaget kan exempelvis redovisa en analys av nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen där man skiljer mellan förpliktelsens beskaffenhet, egenskaper och risker. Vid ett sådant offentliggörande skulle man kunna skilja

(a) mellan skulder till aktiva medlemmar, antal medlemmar med vilande pensionsrättigheter och pensionärer,

(b) mellan intjänade ersättningar och ackumulerade och ej intjänade ersättningar,

(c) mellan villkorade ersättningar, belopp som är hänförliga till framtida löneökningar och andra ersättningar.

138 Ett företag ska bedöma om alla eller vissa upplysningar ska delas upp för att skilja mellan planer eller grupper av planer med väsentligt annorlunda risker. Ett företag kan exempelvis dela in upplysningar om planer utifrån en eller flera av följande egenskaper:

(a) Olika geografiska platser.

(b) Olika beskaffenhet, t.ex. planer enligt vilka pensionerna utgår med överenskomna belopp, planer enligt vilka pensionerna baseras på slutlönen och planer för sjukvård efter avslutad anställning.

(c) Olika regelverk.

(d) Olika redovisningssegment.

(e) Olika finansieringssystem (t.ex. helt ofonderade, helt eller delvis fonderade).

De förmånsbestämda planernas beskaffenhet och riskerna med dem

139 Ett företag ska lämna upplysningar om

(a) det som kännetecknar dess förmånsbestämda planer, inklusive:

(i) Vilka slags ersättningar som tillhandahålls genom planen (t.ex. en förmånsbestämd plan med slutlön eller en avgiftsbaserad plan med garanterad avkastning).

(ii) En beskrivning av den rättsliga ram inom vilken planen fungerar, t.ex. nivån för varje lägsta fonderingskrav, och regelverkets eventuella verkningar på planen, såsom tillgångstaket (se punkt 64).

(iii) En beskrivning av eventuella andra företags ansvar för förvaltningen av planen, t.ex. förvaltares eller styrelseledamöters ansvar för planen.

(b) En beskrivning av vilka risker som planen exponerar företaget för, med fokus på eventuella ovanliga, företagsspecifika eller planspecifika risker samt eventuella väsentliga riskkoncentrationer. Om förvaltningstillgångar t.ex. investeras främst i en investeringsklass som fastigheter, kan planen exponera företaget för en koncentration av marknadsrisk för fastigheter.

(c) En beskrivning av eventuella ändringar i planen, reduceringar och regleringar.

▼**M31**

Förklaring av belopp i de finansiella rapporterna

140 Företag ska göra en avstämning av ingående balans till utgående saldo för vardera av följande kategorier, om tillämpligt:

(a) Den förmånsbestämda nettoskulden (tillgången), med angivande av följande avstämningar:

(i) Förvaltningstillgångar.

(ii) Nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen.

(iii) Effekten av tillgångstaket.

(b) Alla eventuella rättigheter till ersättning. Företaget ska också beskriva förhållandet mellan rättigheten till ersättning och förpliktelsen.

141 Varje avstämning som anges i punkt 140 ska redovisa följande, i tillämpliga fall:

(a) Kostnader avseende tjänstgöring under innevarande period.

(b) Ränteintäkter eller räntekostnader.

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången), i vilken det separat framgår

(i) avkastning på förvaltningstillgångar, exklusive belopp som ingår i räntan i punkt b.

(ii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i demografiska antaganden (se punkt 76 a),

(iii) aktuariella vinster och förluster som uppstår till följd av förändringar i finansiella antaganden (se punkt 76 b),

(iv) förändringar i effekten av att en förmånsbestämd nettotillgång begränsas till tillgångstaket, exklusive belopp som ingår i räntan under punkt b. Företaget ska också upplysa om hur det har fastställt den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen, det vill säga om dessa också skulle ge fördelar i form av återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av båda.

(d) Kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar. Enligt vad som är tillåtet enligt punkt 100 behöver kostnader avseende tjänstgöring under tidigare perioder samt vinster och förluster från regleringar inte särskiljas när de sker i förening.

(e) Effekten av ändrade valutakurser.

(f) Avgifter till planen, med separat angivelse av avgifter från arbetsgivaren och avgifter från deltagarna i planen.

(g) Betalningar från planen, med separat angivelse av belopp som betalats för eventuella regleringar.

(h) Effekterna av rörelseförvärv och avyttringar.

142 Företaget ska dela upp förvaltningstillgångarnas verkliga värde i klasser uppdelat efter beskaffenhet och risker för dessa tillgångar, där varje klass av förvaltningstillgångar underindelas i tillgångar som har ett noterat pris på en aktiv marknad (enligt definitionen i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* ([1])) och andra. Med beaktande av den informationsnivå som diskuteras i punkt 136 skulle ett företag t.ex. kunna skilja mellan:

(a) Likvida medel.

([1]) Om ett företag ännu inte har tillämpat IFRS 13, kan det hänvisa till punkt AG71 i IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* eller punkt B.5.4.3 i IFRS 9 *Finansiella instrument* (oktober 2010), i tillämpliga fall.

▼**M31**

(b) Egetkapitalinstrument (uppdelade efter branschtyp, företagsstorlek, geografi etc.).

(c) Skuldinstrument (uppdelade efter typ av emittent, kreditkvalitet, geografi etc.).

(d) Fastigheter (uppdelade efter geografi etc.).

(e) Derivat (uppdelade efter typ av underliggande risk i kontraktet, t.ex. räntekontrakt, valutakontrakt, egetkapitalkontrakt, kreditkontrakt och livslängdsrelaterade swappar).

(f) Investeringsfonder (uppdelade efter typ av fond).

(g) Värdepapper med bakomliggande tillgångar.

(h) Strukturerade skuldförbindelser.

143 Företaget ska lämna upplysningar om det verkliga värdet på företagets egna överlåtbara finansiella instrument som innehas som förvaltningstillgångar, och det verkliga värdet av de förvaltningstillgångar som är tillgångar som används av företaget.

144 Företaget ska lämna upplysningar om betydande aktuariella antaganden som används för att fastställa nuvärdet av den förmånsbestämda förpliktelsen (se punkt 76). Dessa upplysningar ska vara i absoluta tal (dvs. som en procentsats, och inte endast som skillnaden mellan olika procentsatser eller andra variabler). När företag lämnar totalsummor för en grupp planer ska de tillhandahålla sådana upplysningar i form av vägda medeltal eller relativt smala intervall.

Storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden

145 Företaget ska lämna

(a) en känslighetsanalys för varje betydande aktuariellt antagande (som lämnas enligt punkt 144) från och med rapportperiodens slut, som visar hur den förmånsbestämda förpliktelsen skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i det relevanta aktuariella antagandet vid den tidpunkten,

(b) upplysningar om de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna enligt punkt a bygger på och dessa metoders begränsningar,

(c) upplysningar om förändringar i de metoder och antaganden som känslighetsanalyserna bygger på sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.

146 Företaget ska lämna en beskrivning av eventuella matchningsstrategier mellan tillgångar och skulder som tillämpas av planen eller företaget, inklusive användning av livräntor och andra metoder, t.ex. livslängdsrelaterade swappar, för att hantera riskerna.

147 För att ge en indikation om den förmånsbestämda planens effekt på företagets framtida kassaflöden ska företaget lämna

(a) en beskrivning av eventuella finansieringslösningar och finansieringspolicy som påverkar framtida avgifter,

(b) upplysningar om förväntade avgifter till planen för nästa rapportperiod,

▼**M31**

(c) information om löptidsprofil för den förmånsbestämda förpliktelsen. Detta kommer att omfatta den vägda genomsnittliga löptiden för den förmånsbestämda förpliktelsen och kan innefatta andra upplysningar om den tidsmässiga fördelningen av ersättningsbetalningarna, exempelvis en löptidsanalys av betalningarna.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

148 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som omfattar flera arbetsgivare ska det ge

(a) en beskrivning av finansieringslösningarna, inklusive den metod som använts för att fastställa företagets avgifter och varje lägsta fonderingskrav,

(b) en beskrivning av i vilken utsträckning som företaget kan hållas ansvarigt för planen när det gäller andra företags förpliktelser enligt villkoren för en plan som omfattar flera arbetsgivare,

(c) en beskrivning av varje godkänd tilldelning av ett underskott eller överskott på

(i) en avveckling av planen, eller

(ii) företagets utträde från planen

(d) om företaget redovisar planen som om den vore en avgiftsbestämd plan enligt punkt 34, ska det, utöver den information som krävs enligt punkterna a–c och i stället för den information som krävs enligt punkterna 139–147 lämna upplysningar om

(i) planen är en förmånsbestämd plan,

(ii) skälet till varför det inte föreligger tillräcklig information för att företaget ska kunna redovisa planen som en förmånsbestämd plan,

(iii) upplysningar om förväntade avgifter till planen för nästa rapportperiod,

(iv) information om eventuella underskott eller överskott i planen som kan påverka storleken av framtida avgifter, inklusive det sätt på vilket detta underskott eller överskott fastställts, och eventuella konsekvenser för företaget,

(v) en indikering om företagets nivå av deltagande i planen jämfört med andra deltagande företag. Exempel på åtgärder som skulle kunna ge en sådan indikering är företagets andel av de sammanlagda avgifterna till planen eller företagets andel av det totala antalet aktiva medlemmar, pensionerade medlemmar och tidigare medlemmar som är berättigade till ersättningar, om sådan information finns tillgänglig.

Förmånsbestämda planer som delar riskerna mellan företag under samma bestämmande inflytande

149 Om ett företag deltar i en förmånsbestämd plan som delar risker mellan företag under samma bestämmande inflytande, ska det lämna följande upplysningar:

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

▼M31

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

(c) Om företaget redovisar en fördelning av den förmånsbestämda nettokostnaden i enlighet med punkt 41: All information om planen i sin helhet i enlighet med punkterna 135–147.

(d) Om ett företag redovisar den avgift som ska betalas för perioden i enlighet med punkt 41: Information om planen i sin helhet enligt vad som krävs i enlighet med punkterna 135–137, 139, 142–144 och 147 a och b.

150 De upplysningar som krävs i punkt 149 c och d kan lämnas genom korshänvisningar till upplysningar i ett annat koncernföretags finansiella rapporter om

(a) detta koncernföretags finansiella rapporter separat redovisar och lämnar de upplysningar som krävs om planen, och

(b) detta koncernföretags finansiella rapporter är tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor som företagets finansiella rapporter och samtidigt med, eller tidigare än, företagets finansiella rapporter.

Upplysningskrav i andra standarder

151 När så krävs enligt IAS 24 lämnar företaget upplysning om

(a) närståendetransaktioner med planer för ersättningar efter avslutad anställning, och

(b) ersättningar efter avslutad anställning till nyckelpersoner i ledande ställning.

152 När så krävs enligt IAS 37 lämnar företaget upplysning om eventualförpliktelser som härrör från förpliktelser beträffande ersättningar efter avslutad anställning.

ÖVRIGA LÅNGFRISTIGA ERSÄTTNINGAR TILL ANSTÄLLDA

153 Övriga långfristiga ersättningar till anställda omfattar exempelvis följande, med undantag för sådana ersättningar som förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken de anställda utför de tjänster som berättigar till ersättningarna:

(a) Långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet (sabbatsår).

(b) Ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid.

(c) Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga.

(d) Vinstandelar och bonus.

(e) Uppskjuten lön.

154 Beräkningen av övriga långfristiga ersättningar till anställda är vanligtvis inte föremål för samma grad av osäkerhet som beräkningen av ersättningar efter avslutad anställning. Av detta skäl anger denna standard en förenklad redovisningsmetod för övriga långfristiga ersättningar till anställda. Till skillnad från den redovisning som krävs för ersättningar efter avslutad anställning redovisas inte omvärderingarna i övrigt totalresultat enligt denna metod.

Redovisning och värdering

155 Vid redovisning och värdering av överskott eller underskott i en annan långsiktig pensionsplan ska företag tillämpa punkterna 56–98 och 113–115. Företaget ska redovisa och beräkna eventuell rätt till ersättningar enligt punkterna 116–119.

▼M66

156 **För övriga långfristiga ersättningar till anställda ska företaget redovisa nettot av följande belopp i resultatet, utom i den mån någon annan IFRS kräver eller tillåter att beloppen inkluderas i en tillgångs anskaffningsvärde:**

(a) Kostnader avseende tjänstgöring (se punkterna 66–112 och punkt 122A).

▼M31

(b) Nettoränta på den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 123–126).

(c) Omvärderingar av den förmånsbestämda nettoskulden (nettotillgången) (se punkterna 127–130).

157 Långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga är en form av långfristiga ersättningar till anställda. Om ersättningsnivån beror på tjänstgöringstiden uppstår en förpliktelse när tjänsten utförs. Vid värdering av förpliktelsen beaktas sannolikheten för att en utbetalning kan bli aktuell samt den tid för vilken betalningen förväntas ske. Om ersättningsnivån är densamma oavsett tjänstetid redovisas den förväntade kostnaden när det inträffar en händelse som orsakar långvarig arbetsoförmåga.

Upplysningar

158 Även om denna standard inte kräver särskilda upplysningar om andra långfristiga ersättningar till anställda, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysningar om kostnaden för ersättningar till anställda.

ERSÄTTNINGAR VID UPPSÄGNING

159 Denna standard behandlar ersättningar vid uppsägning skilt från andra ersättningar till anställda, eftersom den händelse som ger upphov till en förpliktelse är uppsägningen snarare än den anställdes tjänstgöring. Ersättningar vid uppsägning härrör antingen från ett företags beslut om uppsägning eller en anställds beslut att acceptera ett företags erbjudande om ersättningar i utbyte mot uppsägningen.

160 Ersättningar vid uppsägning omfattar inte ersättningar till anställda som är ett resultat av att anställningen avslutas på den anställdes begäran utan något erbjudande från företaget eller som är ett resultat av obligatoriska pensionskrav, eftersom dessa ersättningar utgör ersättningar efter avslutad anställning. Vissa företag tillhandahåller en lägre ersättningsnivå vid avgång på den anställdes begäran (i allt väsentligt en ersättning efter avslutad anställning) än vid uppsägning från företagets sida. Skillnaden mellan den ersättning som tillhandahålls för anställning som avslutas på den anställdes begäran och en högre ersättning som tillhandahålls på företagets begäran utgör en ersättning vid uppsägning.

161 Formen av ersättning till anställda avgör inte om den tillhandahålls i utbyte mot tjänster eller i utbyte mot den anställdes uppsägning. Ersättningar vid uppsägning utgörs normalt av utbetalningar av klumpsummor men innefattar ibland även

(a) ökning av andra ersättningar efter avslutad anställning, antingen indirekt genom en pensionsstiftelse eller direkt,

(b) lön under en angiven uppsägningstid om den anställde inte utför några fortsatta tjänster som ger företaget ekonomiska fördelar.

▼M31

162 Indikatorer på att en ersättning till anställda tillhandahålls i utbyte mot tjänster är bland annat följande:

(a) Ersättningen är villkorad av att framtida tjänster tillhandahålls (inklusive ersättning som ökar om ytterligare tjänster tillhandahålls).

(b) Ersättningen tillhandahålls i enlighet med villkoren i en pensionsplan.

163 Vissa ersättningar vid uppsägning tillhandahålls i enlighet med villkoren i en befintlig pensionsplan. De kan till exempel fastställas genom tjänsteföreskrifter, anställningskontrakt eller fackföreningsavtal, eller kan vara ett resultat av arbetsgivarens tidigare praxis att ge liknande ersättningar. Ett annat exempel: om ett företag låter ett erbjudande om ersättningar vara tillgängligt under mer än en kort period, eller om det är mer än en kort period mellan erbjudandet och den förväntade dagen för den faktiska uppsägningen, får företaget överväga om det har inrättat en ny pensionsplan och därmed om de ersättningar som erbjuds enligt denna plan utgör ersättningar vid uppsägning eller ersättningar efter avslutad anställning. Ersättningar till anställda som lämnas i enlighet med villkoren i en pensionsplan utgör ersättningar vid uppsägning om de både är ett resultat av ett företags beslut att avsluta en anställds anställning och inte är villkorade av att framtida tjänster tillhandahålls.

164 Vissa ersättningar till anställda ska tillhandahållas oavsett skälet till att den anställde lämnar företaget. Att betalning av sådana ersättningar kommer att ske är säkert (med förbehåll för eventuella villkor för intjänande eller krav på minsta tjänstgöringstid) men tidpunkten för betalningen är osäker. Även om sådana ersättningar i vissa rättsordningar betecknas som avgångsvederlag eller avgångsgratifikationer utgör de ersättningar efter avslutad anställning snarare än ersättningar vid uppsägning och företaget redovisar dem som ersättningar efter avslutad anställning.

Redovisning

165 Företaget ska redovisa en skuld och kostnader för ersättningar vid uppsägning vid den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När företaget inte längre kan dra tillbaka erbjudandet om dessa ersättningar.

(b) När företaget redovisar kostnader för en omstrukturering som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 37 och omfattar utbetalning av ersättningar vid uppsägning.

166 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas till följd av en anställds beslut att acceptera ett erbjudande om ersättningar i utbyte mot att anställningen avslutas ska den tidpunkt när ett företag inte längre kan återkalla erbjudandet om ersättningar vid uppsägning vara den tidigaste av följande tidpunkter:

(a) När den anställde accepterar erbjudandet.

(b) När en begränsning (t.ex. ett rättsligt, ett lag- eller avtalsmässigt krav eller andra begränsningar) av företagets förmåga att dra tillbaka erbjudandet träder i kraft. Detta skulle vara när erbjudandet görs, om begränsningen förelåg vid tidpunkten för erbjudandet.

167 För ersättningar vid uppsägning som ska betalas på grund av företagets beslut att avsluta en anställds anställning kan företaget inte längre dra tillbaka erbjudandet när företaget har informerat de berörda anställda om en uppsägningsplan som uppfyller samtliga följande kriterier:

▼M31

(a) De åtgärder som krävs för att sätta planen i verket ska visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar.

(b) Planen anger det antal anställda vars anställning kommer att avslutas, yrkesklassificering eller funktioner och deras placering (men planen behöver inte identifiera varje enskild anställd) och ett förmodat slutdatum.

(c) I planen fastställs det vilka ersättningar vid uppsägning som de anställda kommer att erhålla, med tillräcklig detaljeringsnivå för att de anställda ska kunna fastställa vilken typ och omfattning av ersättningar de kommer att erhålla när deras anställning har upphört.

168 I de fall företaget redovisar ersättningar vid uppsägning kan det också behöva redovisa en ändring i planen eller en reducering av andra ersättningar till anställda (se punkt 103).

Värdering

169 Företaget ska värdera ersättningar vid uppsägning vid första redovisningstillfället samt värdera och redovisa efterföljande förändringar i enlighet med beskaffenheten för ersättningen till anställda. Detta gäller under förutsättning att om ersättningarna vid uppsägning utgör en förbättring i förhållande till ersättningarna efter avslutad anställning, ska företaget tillämpa kraven för ersättningar efter avslutad anställning. I övriga fall:

(a) Om ersättningar vid uppsägning förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av den rapportperiod under vilken ersättningar vid uppsägning redovisas, ska företaget tillämpa kraven för kortfristiga ersättningar till anställda.

(b) Om ersättningar vid uppsägning inte förväntas regleras helt inom tolv månader efter utgången av rapportperioden, ska företaget tillämpa kraven för övriga långfristiga ersättningar till anställda.

170 Eftersom ersättningar vid uppsägning inte tillhandahålls i utbyte mot tjänster, är punkterna 70–74 om fördelning av ersättning på tjänstgöringsperioder inte relevanta.

Exempel som illustrerar punkterna 159–170

Bakgrund

Till följd av ett nyligen gjort förvärv planerar ett företag att lägga ned en fabrik om tio månader och vid denna tidpunkt avsluta anställningen för alla de återstående anställda i fabriken. Eftersom företaget behöver den sakkunskap som finns hos fabrikens anställda för att slutföra vissa kontrakt, aviserar det en uppsägningsplan enligt följande.

Varje anställd som stannar och tjänstgör tills fabriken har lagts ned får på uppsägningsdagen en kontant utbetalning av 30 000 VE. Anställda som slutar innan fabriken har lagts ned får 10 000 VE.

Fabriken har 120 anställda. När planen aviseras räknar företaget med att 20 av dem kommer att sluta innan fabriken har lagts ned. De totala förväntade kontantutflödena enligt planen är därför 3 200 000 VE (dvs. 20 × 10 000 VE + 100 × 30 000 VE). Som krävs i punkt 160 redovisar företaget de ersättningar som tillhandahållits i utbyte mot uppsägning som ersättningar vid uppsägning och de ersättningar som har tillhandahållits i utbyte mot tjänster som kortfristiga ersättningar till anställda.

▼M31

Ersättningar vid uppsägning

Den ersättning som tillhandahålls i utbyte mot uppsägning uppgår till 10 000 VE. Detta är det belopp som ett företag skulle få betala för att avsluta anställningen, oberoende av om de anställda stannar kvar och tjänstgör till dess att fabriken lagts ned eller om de slutar före nedläggningen. Även om de anställda kan komma att sluta före nedläggningen, är uppsägningen av alla anställda ett resultat av företagets beslut att lägga ned fabriken och avsluta deras anställningar (dvs. alla anställdas anställning kommer att upphöra när fabriken läggs ned). Därför redovisar företaget en skuld på 1 200 000 VE (dvs. 120 × 10 000) för de ersättningar vid uppsägning som tillhandahålls i enlighet med pensionsplanen vid den tidigaste av följande tidpunkter: när planen för uppsägningen aviseras och när företaget redovisar omstruktureringskostnaderna i samband med nedläggningen av fabriken.

Ersättningar som tillhandahålls i utbyte mot tjänster

De stegvis ökande ersättningar som de anställda kommer att erhålla om de tillhandahåller tjänster under hela tiomånadersperioden görs i utbyte mot de tjänster som tillhandahålls under denna period. Företaget redovisar dem som kortfristiga ersättningar till anställda, eftersom företaget förväntar sig att reglera dem inom tolv månader efter utgången av rapportperioden. I detta exempel krävs ingen diskontering, så en kostnad på 200 000 VE (dvs. 2 000 000 VE ÷ 10) redovisas varje månad under tjänstgöringsperioden på tio månader, med en motsvarande ökning av det redovisade värdet för skulden.

Upplysningar

171 Trots att denna standard inte kräver några särskilda upplysningar om ersättningar vid uppsägning, kan upplysningar krävas enligt andra standarder. Enligt IAS 24 krävs exempelvis upplysningar om ersättningar till nyckelpersoner i ledande ställning. Enligt IAS 1 krävs upplysning om kostnaden för ersättningar till anställda.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

172 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period, ska det upplysa om detta.

173 Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med följande undantag:

(a) Företag behöver inte justera det redovisade värdet för tillgångar utanför tillämpningsområdet för denna standard för förändringar i kostnader för ersättningar till anställda som inkluderats i det redovisade värdet före den första tillämpningsdagen. Den första tillämpningsdagen är början av den tidigaste redovisade perioden i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar denna standard.

(b) I finansiella rapporter för perioder som börjar före den 1 januari 2014 behöver företag inte presentera jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkt 145 av den förmånsbestämda förpliktelsens känslighet.

174 Genom IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, ändrades definitionen av verkligt värde i punkt 8 och punkt 113 ändrades. Företaget ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 13.

▼M44

175 *Förmånsbestämda planer:* Genom *Avgifter från anställda* (ändringar i IAS 19), som utfärdades i november 2013, ändrades punkterna 93–94. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar

▼M44

den 1 juli 2014 eller senare. Ändringarna ska tillämpas *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*retroaktivt, i enlighet med IAS 8 . Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M48

176 Genom den *årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkt 83 och punkt 177 lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

177 Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 176 från början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas i de första finansiella rapporter i vilka företaget tillämpar ändringen. Varje första justering till följd av tillämpningen av ändringen ska redovisas i balanserade vinstmedel i början av den perioden.

▼M66

179 Genom *Planändring, reducering eller reglering* (ändringar i IAS 19) som utfärdades i februari 2018 lades punkterna 101A, 122A och 123A till och ändrades punkterna 57, 99, 120, 123, 125, 126 och 156. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på planändringar, reduceringar eller regleringar som infaller under eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

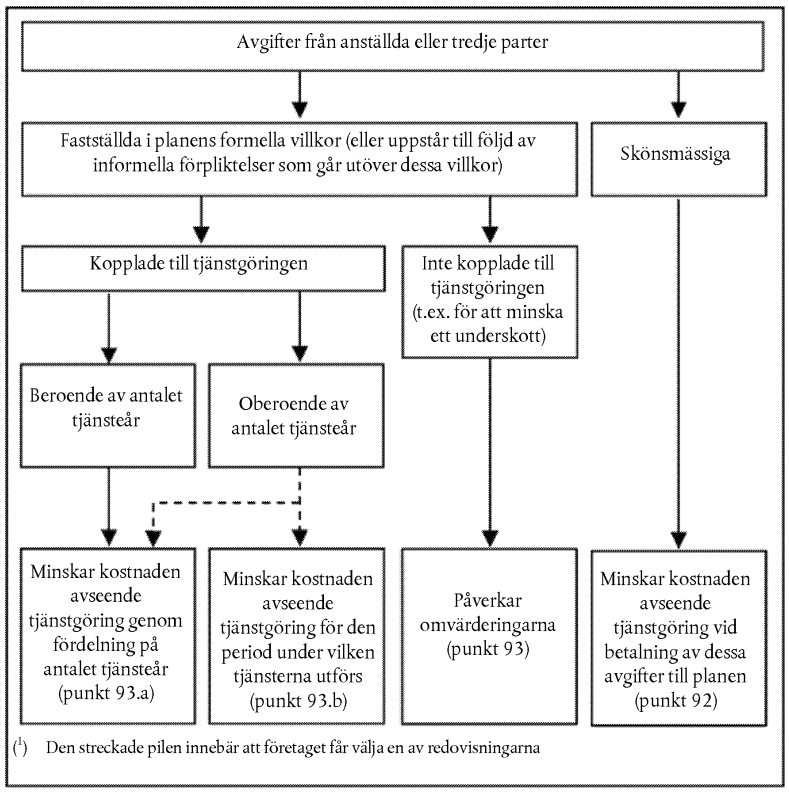
▼M31

Bilaga A

Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden. I bilagan beskrivs hur punkterna 92–93 ska tillämpas, och bilagan har samma ställning som andra delar av standarden.

A1 Redovisningskraven för avgifter från anställda eller tredje parter illustreras i diagrammet nedan.



([1]) Den streckade pilen innebär att företaget får välja en av redovisningarna

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 20

Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd

TILLÄMPNINGSOMRÅDE ►M8 [1] ◄

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av statliga bidrag, inklusive utformningen av upplysningar beträffande dessa samt vid utformningen av upplysningar beträffande andra former av statliga stöd.

2. Denna standard behandlar inte

a) de speciella problem som uppstår vid redovisning av statliga bidrag i sådana finansiella rapporter som belyser effekterna av prisförändringar eller i kompletterande information av liknande karaktär,

▼M8

b) statliga stöd som ges till företag i form av rätt till avdrag vid fastställandet av skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott eller som fastställs eller begränsas på basis av aktuell inkomstskatteskuld, såsom skattelindring under en viss period, investeringsavdrag, skattemässiga överavskrivningar och minskade skattesatser,

▼B

c) statligt ägande i företag, och

d) statliga bidrag som omfattas av IAS 41, *Jord- och skogsbruk*.

DEFINITIONER

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

Staten syftar på stater samt på myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Statligt stöd är en åtgärd av staten i syfte att lämna en ekonomisk fördel som är begränsad till ett företag eller en kategori av företag som uppfyller vissa kriterier. Statligt stöd enligt denna standard innefattar inte ekonomiska fördelar som lämnas endast indirekt genom åtgärder som påverkar allmänna affärsbetingelser, såsom tillhandahållande av infrastruktur inom utvecklingsområden eller införande av handelsrestriktioner för konkurrenter.

Statliga bidrag är stöd från staten i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet. Statliga bidrag inkluderar inte sådana former av statliga stöd som inte rimligtvis kan åsättas ett värde och inte heller transaktioner med staten vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner [2].

---

[1] Som en del av *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 ändrade IASB den terminologi som används i denna standard för att skapa överensstämmelse med andra standarder enligt följande:
(a) ”skattepliktigt resultat” ändrades till ”skattepliktig inkomst eller skattemässigt underskott”,
(b) ”redovisas som intäkt/kostnad” ändrades till ”redovisas i resultaträkningen”,
(c) ”redovisas direkt mot eget kapital” ändrades till ”redovisas utanför resultaträkningen”, och
(d) ”ändring i uppskattningar och bedömningar” ändrades till ”förändring av uppskattningar och bedömningar”.

[2] Se även SIC-10, Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet.

▼B

Bidrag hänförliga till tillgångar är statliga bidrag vars primära villkor är att företaget kvalificerar sig för dem genom att köpa, tillverka eller på annat sätt anskaffa anläggningstillgångar. Villkoren för bidragen kan också inkludera restriktioner beträffande tillgångsslag och lokalisering samt den tidsperiod under vilken tillgången ska anskaffas eller innehas.

Bidrag hänförliga till resultatet är andra statliga bidrag än de som är hänförliga till tillgångar.

Lån som kan efterskänkas är lån där långivaren förbinder sig att avstå från betalning under vissa angivna villkor.

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

▼B

4. Statliga stöd förekommer i många former, vilka skiljer sig åt både beträffande karaktären på de lämnade stöden och de villkor som normalt är förknippade med dem. Syftet med stödet kan vara att uppmuntra företaget att sätta i gång aktiviteter som det normalt inte skulle ha startat om stödet inte funnits.

5. Erhållna statliga stöd kan vara av betydelse för utformningen av de finansiella rapporterna av två skäl. För det första måste en lämplig metod tillämpas för redovisningen av överföringar av resurser, i de fall dylika förekommer. För det andra är det önskvärt att företaget upplyser om i vilken omfattning det har åtnjutit statliga stöd under rapportperioden. Detta underlättar jämförelser med företagets finansiella rapporter för tidigare perioder och med andra företags finansiella rapporter.

6. Statliga stöd benämns ibland subsidier, subventioner eller premier.

STATLIGA BIDRAG

7. Statliga bidrag, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska inte redovisas i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄ förrän det föreligger rimlig säkerhet att

   a) företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen, och

   b) bidragen kommer att erhållas.

8. Ett statligt bidrag redovisas inte i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄ förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidraget och att bidraget kommer att erhållas. Mottagande av ett bidrag utgör i sig inte ett avgörande belägg för att de villkor som är förknippade med bidraget är eller kommer att bli uppfyllda.

9. Det sätt på vilket ett bidrag erhålls påverkar inte den redovisningsmetod som tillämpas beträffande bidraget. Således redovisas ett bidrag på samma sätt oavsett om det erhålls kontant eller som en minskning av en skuld till staten.

10. Ett statligt lån som kan efterskänkas behandlas som ett statligt bidrag när det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla villkoren för att lånet ska efterskänkas.

▼M53

10A. Förmånen av ett statligt lån till lägre ränta än marknadsräntan behandlas som ett statligt bidrag. Lånet ska redovisas och värderas i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*. Förmånen av att räntan understiger marknadsräntan ska värderas som skillnaden mellan lånets ursprungliga redovisade värde i enlighet med IFRS 9 och mottaget belopp. Förmånen redovisas i enlighet med denna standard. Företaget ska beakta de villkor och skyldigheter som har uppfyllts respektive fullgjorts, eller måste uppfyllas respektive fullgöras, när de kostnader som låneförmånen är avsedd som kompensation för fastställs.

▼B

11. När ett statligt bidrag redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄, behandlas varje till bidraget hänförlig eventualförpliktelse och eventualtillgång i enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

▼M8

12. Statliga bidrag ska systematiskt redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.

13. Det finns två sätt att redovisa statliga bidrag: mot eget kapital, så att bidraget redovisas utanför resultaträkningen, och som intäkt, så att bidraget redovisas i resultaträkningen över en eller flera perioder.

14. Argumenten för redovisning utanför resultaträkningen är följande:

(a) Statliga bidrag är en form av finansiering och bör behandlas som en sådan i balansräkningen i stället för att redovisas i resultaträkningen för att kvittas mot de kostnadsposter som bidragen finansierar. Eftersom ingen återbetalning förväntas bör bidragen redovisas utanför resultaträkningen.

(b) Det är olämpligt att redovisa statliga bidrag i resultaträkningen, eftersom de inte är intjänade utan utgör en stimulans från staten utan motsvarande kostnader för företaget.

15. Argumenten för redovisning i resultaträkningen är följande:

(a) Eftersom statliga bidrag inte erhålls från aktieägarna ska de inte redovisas direkt mot eget kapital utan i resultaträkningen, periodiserade på lämpligt sätt.

(b) Statliga bidrag lämnas sällan utan krav på motprestation. Företaget blir berättigat till bidragen genom att uppfylla de villkor samt infria de förpliktelser som förknippas med bidragen. De ska därför redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för.

(c) Eftersom inkomstskatter och andra skatter är kostnader är det logiskt att också redovisa statliga bidrag, vilka kan ses som en utvidgning av skattepolitiken, i resultaträkningen.

▼M8

16. Det grundläggande i intäktsmetoden är att statliga bidrag systematiskt ska redovisas i resultaträkningen över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Redovisning av statliga bidrag i resultaträkningen vid mottagandet är inte förenlig med periodiseringsprincipen (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*). En dylik redovisning är acceptabel endast om det inte finns någon grund för att hänföra bidraget till annan period än den period då det erhålls.

17. I de flesta fall är det lätt att fastställa över vilka perioder de kostnader som bidragen är avsedda att täcka fördelas. Således redovisas bidragen i resultaträkningen över samma perioder. På liknande sätt fördelas bidrag som är hänförliga till avskrivningsbara tillgångar vanligen i resultaträkningen över de perioder och i den proportion som avskrivningarna på tillgångarna i fråga redovisas.

18. Bidrag som är hänförliga till icke avskrivningsbara tillgångar kan också vara förenade med krav på att vissa förpliktelser fullgörs. Bidragen fördelas då i resultaträkningen över de perioder som bär de kostnader som krävs för att fullgöra förpliktelserna. Exempelvis kan ett bidrag i form av tomtmark vara förenat med villkoret att företaget ska uppföra en byggnad på tomten. Det kan då vara lämpligt att redovisa bidraget i resultaträkningen fördelat över byggnadens nyttjandeperiod.

▼B

19. Bidrag utgör ibland en del av ett paket av finansiella och skattemässiga stöd, vilket är förknippat med ett antal villkor. I sådana fall krävs att företaget noggrant identifierar de villkor som ger upphov till kostnader som avgör över vilka perioder bidragen ska fördelas. Det kan vara korrekt att fördela en del av bidraget på ett sätt och en annan del på ett annat.

▼M8

20. Ett statligt bidrag som lämnas som ersättning för kostnader eller förluster som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten.

21. Under vissa omständigheter kan ett statligt bidrag snarare lämnas i syfte att ge omedelbart stöd till ett företag än som en stimulans för företaget att ta på sig särskilt angivna utgifter. Sådana bidrag kan vara begränsade till ett visst företag och således inte vara tillgängliga för en hel kategori av förmånstagare. Dessa omständigheter kan motivera att bidraget redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget uppfyller villkoren för att få det, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

22. Ett företag kan erhålla ett statligt bidrag som ersättning för kostnader eller förluster under en tidigare period. Ett sådant bidrag redovisas i resultaträkningen för den period under vilken företaget erhåller en fordran på staten, med upplysningar som säkerställer att effekten av bidraget tydligt framgår.

▼B

Icke-monetära bidrag

23. Ett statligt bidrag kan lämnas i form av en överföring av en icke-monetär tillgång, såsom mark eller andra resurser, att användas av företaget. I sådana fall är det vanligt att fastställa den icke-monetära tillgångens verkliga värde och att redovisa både bidraget och tillgången till detta verkliga värde. Ett alternativ som tillämpas ibland är att redovisa både tillgången och bidraget till ett symboliskt belopp.

Redovisning av bidrag hänförliga till tillgångar

24. Statliga bidrag hänförliga till tillgångar, inklusive icke-monetära bidrag som redovisas till verkligt värde, ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetald intäkt eller genom att bidraget reducerar tillgångens redovisade värde.

25. Det finns två acceptabla metoder att redovisa bidrag (eller tillämpliga delar av bidrag) som är hänförliga till tillgångar.

▼M8

26. Enligt den ena metod tas bidraget upp som en förutbetald intäkt, vilken redovisas i resultaträkningen fördelad på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

27. Enligt den andra metoden reduceras tillgångens redovisade värde med bidraget. Bidraget redovisas i resultaträkningen under den avskrivningsbara tillgångens nyttjandeperiod i form av lägre avskrivningar.

▼B

28. Inköp av tillgångar och mottagandet av därtill hänförliga bidrag kan ha en betydande inverkan på företagets kassaflöde. Av denna orsak och för att visa bruttoinvesteringarna i tillgångar, redovisas sådana kassaflöden ofta som separata poster i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄, oavsett om bidraget reducerar tillgångens redovisade värde i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller ej.

Redovisning av bidrag hänförliga till resultatet

▼M31

29. Bidrag hänförliga till intäkter redovisas som del i resultat, antingen separat eller under en allmän rubrik som ”övriga intäkter”; alternativt dras de av vid redovisningen av motsvarande kostnader.

———————

▼B

30. De som stödjer den förstnämnda metoden hävdar att det är olämpligt att kvitta intäkts- och kostnadsposter mot varandra och att ett särskiljande av bidraget från kostnaden underlättar jämförelser med andra kostnader som inte påverkas av något bidrag. För den andra metoden talar att företaget kanske inte skulle ha ådragit sig kostnaderna om man inte haft möjlighet att erhålla bidraget och att redovisning av kostnaden utan kvittning mot bidraget därför kan vara vilseledande.

▼B

31. Båda metoderna anses vara godtagbara för redovisningen av bidrag hänförliga till resultatet. Upplysning om bidraget kan vara nödvändig för en riktig förståelse av de finansiella rapporterna. Det är vanligen lämpligt att lämna upplysning om effekten av bidragen på de intäkts- och kostnadsposter som ska redovisas separat i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

Återbetalning av statliga bidrag

▼M8

32. I de fall det uppstår en skyldighet att återbetala ett statligt bidrag ska detta förhållande redovisas som en förändring av uppskattningar och bedömningar (se IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*). Återbetalningar av bidrag hänförliga till resultatet ska i första hand reducera eventuella återstående förutbetalda intäkter hänförliga till bidragen. I den mån återbetalningen överstiger de återstående förutbetalda intäkterna, eller när företaget inte redovisar några förutbetalda intäkter, ska återbetalningen omedelbart redovisas i resultaträkningen. Återbetalning av ett bidrag som är hänförligt till en tillgång ska redovisas som en ökning av det redovisade värdet av tillgången eller som en minskning av den förutbetalda intäkten med det belopp som ska återbetalas. De ytterligare ackumulerade avskrivningar som skulle ha redovisats i resultaträkningen till dags dato om bidraget aldrig hade erhållits ska omedelbart redovisas i resultaträkningen.

▼B

33. De omständigheter som ger upphov till återbetalning av ett bidrag hänförligt till en tillgång kan kräva att företaget överväger huruvida tillgångens nya redovisade värde ska skrivas ned.

STATLIGT STÖD

34. Definitionen av statliga bidrag i punkt 3 undantar vissa former av statliga stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde samt transaktioner med staten, vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

35. Exempel på stöd som inte rimligen kan åsättas ett värde är gratis rådgivning inom teknik och marknadsföring samt tillhandahållande av garantier. Ett exempel på stöd som inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner är statliga leveranser som svarar för en del av företagets försäljning. Det kan finnas fall där det är obestridligt att dessa leveranser leder till en ekonomisk fördel för företaget, men där ett försök att avskilja affärsaktiviteterna från det statliga stödet lätt skulle kunna bli godtyckligt.

36. Betydelsen av den ekonomiska fördelen i de ovannämnda exemplen kan vara sådan att upplysning om stödets karaktär, omfattning och varaktighet är nödvändig för att de finansiella rapporterna inte ska bli vilseledande.

▼M8

_____

▼B

38. I denna standard inkluderar statliga stöd inte tillhandahållandet av infrastruktur genom förbättring av det allmänna transport- och kommunikationsnätet och genom tillhandahållandet av förbättrade hjälpmedel, såsom permanenta bevattnings- eller vattenledningssystem för ett helt lokalt samhälle.

▼B

UPPLYSNINGAR

39. Följande upplysningar ska lämnas:

a) Tillämpad redovisningsprincip för statliga bidrag, inklusive hur bidragen redovisas i de finansiella rapporterna.

b) Karaktären på och omfattningen av statliga bidrag som redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄ och en indikation beträffande andra former av statliga stöd som företaget har åtnjutit direkt.

c) Icke uppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser och eventualtillgångar som är förknippade med de statliga stöd som redovisats i ►M5 balansräkningen ◄ och ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. Ett företag som tillämpar denna standard för första gången ska

a) uppfylla upplysningskraven, när dessa är tillämpliga, och

b) antingen

i) justera sina finansiella rapporter för bytet av redovisningsprincip i enlighet med IAS 8, eller

ii) tillämpa redovisningsprinciperna i denna standard enbart på bidrag eller delar av bidrag för vilka en fordran på staten eller en återbetalningsskyldighet uppstår efter standardens ikraftträdande.

IKRAFTTRÄDANDE

41. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar 1 januari 1984 eller senare.

▼M5

42. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkt 29A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

43. Punkt 37 ströks och 10A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat på statliga lån som mottages i perioder som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M33

45. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 3 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼M31

46. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 29 och strök punkt 29A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼M53

48. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 10A och strök punkterna 44 och 47. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 21

Effekterna av ändrade valutakurser

SYFTE

1. Ett företag kan bedriva aktiviteter utomlands på två sätt. Det kan ha transaktioner i utländsk valuta eller äga utlandsverksamheter. Dessutom kan ett företag redovisa sina finansiella rapporter i en utländsk valuta. Syftet med denna standard är att ange hur transaktioner i utländsk valuta och utlandsverksamheter ska redovisas i ett företags finansiella rapporter och hur finansiella rapporter ska räknas om till en rapporteringsvaluta.

2. Huvudfrågorna är vilken valutakurs eller vilka valutakurser som ska användas och hur effekterna av ändrade valutakurser ska redovisas i de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

3. Standarden ska tillämpas vid [utelämnad fotnot]

a) redovisning av transaktioner och balansposter i utländsk valuta, utom för sådana derivattransaktioner och balansposter som omfattas av IFRS 9 *Finansiella instrument*,

▼B

b) omräkning av resultat och finansiell ställning för utlandsverksamheter som inkluderas i företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen ►M32 ———— ◄ eller tillämpande av kapitalandelsmetoden, och

c) omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta.

▼M53

4. IFRS 9 är tillämplig på många derivat i utländsk valuta, som därmed undantas från denna standards tillämpningsområde. Sådana derivat i utländsk valuta som inte omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 (exempelvis vissa derivat i utländsk valuta som är inbäddade i andra kontrakt), omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Dessutom är denna standard tillämplig när ett företag räknar om belopp hänförliga till derivat från sin funktionella valuta till sin rapporteringsvaluta.

5. Denna standard är inte tillämplig på säkringsredovisning av valutakursposter, inklusive säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. IFRS 9 är tillämplig på säkringsredovisning.

▼B

6. Standarden tillämpas vid utformningen av ett företags finansiella rapporter i en utländsk valuta och innehåller krav som måste vara uppfyllda för att dessa finansiella rapporter ska kunna anses överensstämma med International Financial Reporting Standards (IFRS). När det gäller omräkning av finansiell information till en utländsk valuta som inte uppfyller dessa krav anges i denna standard vilken information som ska lämnas.

7. Denna standard är inte tillämplig på hur kassaflöden som uppkommer vid transaktioner i en utländsk valuta, eller omräkningen av kassaflöden i en utlandsverksamhet ska redovisas i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ (se IAS 7, ►M5 *Rapport över kassaflöden* ◄).

▼B

DEFINITIONER

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

Balansdagskurs är avistakursen på ►M5 rapportperiodens slut ◄.

Valutakursdifferens (kursdifferens) är skillnaden mellan de belopp som framkommer vid omräkningar av ett givet belopp i en valuta till en annan valuta när omräkningarna sker enligt skilda valutakurser.

Valutakurs är den växlingskurs till vilken växling sker mellan två valutor.

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

▼B

Utländsk valuta är en annan valuta än företagets funktionella valuta.

En utlandsverksamhet är en enhet som är ett dotterföretag, ett intresseföretag, ett ►M32 samarbetsarrangemang ◄ eller en filial till ett rapporterande företag, där rörelsen är registrerad i eller bedrivs i ett annat land eller i en annan valuta jämfört med vad som gäller för det rapporterande företaget.

Funktionell valuta är valutan i den primära ekonomiska miljö där företaget bedriver sin verksamhet.

En *koncern* består av moderföretaget och dess dotterföretag.

Monetära poster är kassamedel samt tillgångar och skulder som kommer att inflyta respektive utbetalas med fastställda eller fastställbara belopp.

Nettoinvestering i utlandsverksamhet utgörs av värdet på det rapporterande företagets andel av en utlandsverksamhets nettotillgångar.

Rapporteringsvaluta är den valuta i vilken de finansiella rapporterna upprättas.

Avistakurs är valutakursen för transaktioner med omedelbar leverans.

Förklaring av definitionerna

Funktionell valuta

9. Den primära ekonomiska miljö i vilken ett företag bedriver verksamhet är vanligen den i vilken det huvudsakligen genererar och förbrukar likvida medel. Ett företag beaktar följande faktorer vid bestämningen av sin funktionella valuta:

a) Den valuta

   i) som huvudsakligen påverkar försäljningspriset på varor och tjänster (detta är ofta den valuta i vilken försäljningspriset på varor och tjänster anges och regleras), och

   ii) som gäller i det land vars marknadskrafter och regleringar huvudsakligen bestämmer priserna på landets varor och tjänster.

b) Den valuta som huvudsakligen påverkar arbetskostnaderna, materialkostnaderna och andra kostnader för att tillhandahålla varor eller tjänster (detta är ofta den valuta i vilken sådana kostnader anges och regleras).

▼B

10. Följande faktorer kan också ligga till grund för ett företags funktionella valuta:

a) Den valuta i vilken kapital från finansieringsverksamhet (utfärdande av skuldebrev och egetkapitalinstrument) genereras.

b) Den valuta i vilken inbetalningar från den löpande verksamheten normalt sett sker.

11. Följande ytterligare faktorer beaktas vid fastställande av en utlandsverksamhets funktionella valuta, och av huruvida verksamhetens funktionella valuta är samma som den som det rapporterande företaget använder (i detta sammanhang är det rapporterande företaget det företag till vilket utlandsverksamheten är dotterföretag, filial, intresseföretag eller ►**M32** samarbetsarrangemang ◄)

a) huruvida utlandsverksamhetens verksamhet bedrivs som en utvidgning av det rapporterande företaget, i stället för med en betydande grad av självständighet. Ett exempel på det förra är om utlandsverksamheten endast säljer varor som importeras från det rapporterande företaget och överför behållningen från försäljningen till detsamma. Ett exempel på det senare är om verksamheten ackumulerar kassamedel och andra monetära poster och har kostnader och intäkter samt upptar lån, allt huvudsakligen i sin lokala valuta.

b) huruvida transaktioner med det rapporterande företaget utgör en stor eller liten andel av verksamheten i utlandsverksamheten.

c) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet direkt påverkar det rapporterande företagets kassaflöden och lätt kan överföras till detsamma.

d) huruvida kassaflöden från utlandsverksamhetens verksamhet är tillräckliga för att täcka befintliga och normalt förutsägbara skuldförpliktelser utan att medel behöver ställas till förfogande av det rapporterande företaget.

12. Om ovanstående indikatorer är tvetydiga och om den funktionella valutan inte är uppenbar, gör företagsledningen en bedömning och fastställer den funktionella valuta som på bästa sätt återspeglar de ekonomiska effekterna av de underliggande transaktionerna, händelserna och omständigheterna. Som ett led i detta tillvägagångssätt prioriterar företagsledningen de primära indikatorerna i punkt 9 innan den beaktar indikatorerna i punkterna 10 och 11, som har utformats för att ge ytterligare vägledning vid fastställandet av ett företags funktionella valuta.

13. Ett företags funktionella valuta återspeglar de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. När den funktionella valutan väl har fastställts ändras den således inte, såvida det inte sker en förändring av dessa underliggande transaktioner, händelser eller omständigheter.

14. Om den funktionella valutan är valutan i ett höginflationsland, räknas företagets finansiella rapporter om i enlighet med IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*. Ett företag kan inte undvika omräkning enligt IAS 29 genom att exempelvis som funktionell valuta använda en annan valuta än den funktionella valuta som har fastställts i enlighet med denna standard (såsom dess moderföretags funktionella valuta).

▼B

Nettoinvesteringar i utlandsverksamhet

15. Ett företag kan inneha monetära poster som är fordringar på eller skulder till en utlandsverksamhet. En post, för vilken reglering inte är planerad eller troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, är i praktiken en del av företagets nettoinvestering i den självständiga utlandsverksamheten, och redovisas i enlighet med punkterna 32 och 33. Sådana monetära poster kan innefatta långfristiga fordringar eller lån, De innefattar inte kundfordringar eller leverantörsskulder.

15A. Det företag som har en monetär post, som utgör fordringar på eller skulder till en utlandsverksamhet som beskrivs i punkt 15, kan vara ett dotterföretag i koncernen. Ett företag har exempelvis två dotterföretag, A och B. Dotterföretag B är en utlandsverksamhet. Dotterföretag A beviljar ett lån till dotterföretag B. Dotterföretag A:s lån, som är en fordran på dotterföretag B, kommer att bli en del av företagets nettoinvestering i dotterföretag B om reglering av låneskulden vare sig är planerad eller antas ske inom överskådlig framtid. Detta skulle också bli fallet om dotterföretag A självt var en utlandsverksamhet.

Monetära poster

▼M54

16. Det viktigaste kännetecknet för en monetär post är en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar pensioner och andra ersättningar till anställda somkommer att utbetalas i likvida medel, avsättningar som kommer att regleras i likvida medel, leasingskulder samt utdelningar som redovisas som skuld. Det förekommer avtal om att erhålla (eller tillhandahålla) ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument eller en variabel mängd tillgångar för vilka det verkliga värde som ska erhållas (eller tillhandahållas) motsvarar ett fastställt eller fastställbart belopp. Ett sådant avtal utgör likaledes en monetär post. Omvänt är en icke-monetär posts viktigaste kännetecken avsaknaden av en rätt att erhålla (eller en förpliktelse att leverera) ett fastställt eller fastställbart belopp. Exempel omfattar förutbetalda belopp för varor och tjänster, goodwill, immateriella tillgångar, varulager, materiella anläggningstillgångar, nyttjanderätter, samt avsättningar som ska regleras genom leverans av en icke-monetär tillgång.

▼B

SAMMANFATTNING AV DET TILLVÄGAGÅNGSSÄTT SOM KRÄVS I STANDARDEN

17. Vid upprättandet av finansiella rapporter ska varje företag – oavsett om det är ett fristående företag, ett företag med utlandsverksamheter (såsom ett moderföretag) eller en utlandsverksamhet (såsom ett dotterföretag eller en filial) – fastställa sin funktionella valuta i enlighet med punkterna 9–14. Företaget räknar om poster i utländsk valuta till sin funktionella valuta och redovisar effekterna av sådana omräkningar i enlighet med punkterna 20-37 och 50.

▼B

18. Många rapporterande enheter utgörs av ett antal enskilda företag (exempelvis består en koncern av ett moderföretag och ett eller flera dotterföretag). Olika typer av företag kan, oavsett om de ingår i en koncern eller ej, äga andelar i intresseföretag eller ►M32 samarbetsarrangemang ◄. De kan också ha filialer. Resultatet och den finansiella ställningen för varje enskilt företag som ingår i den rapporterande enheten måste räknas om till den valuta i vilken det rapporterande företaget upprättar sina finansiella rapporter. Enligt denna standard kan ett rapporterande företags rapporteringsvaluta vara valfri valuta (eller valfria valutor). Resultatet och den finansiella ställningen för ett enskilt företag som ingår i den rapporterande enheten och vars funktionella valuta skiljer sig ifrån rapporteringsvalutan ska räknas om i enlighet med punkterna 38–50.

►M32 19. Det är enligt denna standard även tillåtet för ett fristående företag som upprättar finansiella rapporter eller som upprättar separata finansiella rapporter i enlighet med IAS 27 *Separata finansiella rapporter* att redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valutor). ◄ Om företagets rapporteringsvaluta är en annan än dess funktionella valuta, räknas företagets resultat och finansiella ställning också om till rapporteringsvalutan i enlighet med punkterna 38–50.

REDOVISNING I DEN FUNKTIONELLA VALUTAN AV TRANSAKTIONER I UTLÄNDSK VALUTA

Första redovisningen

20. Med en transaktion i utländsk valuta avses en transaktion som är uttryckt i, eller kommer att medföra en betalning i, utländsk valuta. Exempel utgörs av transaktioner som uppkommer när ett företag

a) köper eller säljer varor eller tjänster som är prissatta i utländsk valuta,

b) tar upp eller lämnar lån som uttrycks i utländsk valuta, eller

c) på annat sätt köper eller säljer tillgångar, eller påtar sig eller reglerar skulder, uttryckta i utländsk valuta.

21. En transaktion i utländsk valuta ska, när den tas in i redovisningen första gången, omräknas till den funktionella valutan enligt transaktionsdagens avistakurs.

22. Transaktionsdagen är den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt International Financial Reporting Standards (IFRS). Av praktiska skäl används ofta en kurs som approximerar den faktiska kursen vid transaktionstillfället. Exempelvis kan en genomsnittlig kurs för en vecka eller månad användas för alla transaktioner i varje utländsk valuta under perioden. Om valutakurserna varierar betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

▼M5

Redovisning vid efterföljande rapportperioders slut

▼M33

23. **Varje rapportperiods slut ska:**

▼B

a) monetära poster i utländsk valuta räknas om till balansdagskursen,

b) icke-monetära poster, som värderas till anskaffningsvärde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen vid transaktionstillfället, och

▼M33

c) **icke-monetära poster, som värderas till verkligt värde i en utländsk valuta, räknas om till valutakursen den dag då det verkliga värdet värderades.**

▼B

24. Det redovisade värdet för en post fastställs i samverkan med övriga tillämpliga standarder. Exempelvis kan materiella anläggningstillgångar redovisas till verkligt värde eller anskaffningsvärde i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Oavsett om det fastställda redovisade värdet bygger på anskaffningsvärde eller verkligt värde, ska beloppet, om det har fastställts i en utländsk valuta, därefter räknas om till den funktionella valutan i enlighet med denna standard.

25. Det redovisade värdet för vissa poster fastställs genom jämförelse av två eller flera belopp. Exempelvis ska varulager redovisas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet i enlighet med IAS 2, *Varulager*. På motsvarande sätt ska en tillgång, som i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar,* för vilken det föreligger ett nedskrivningsbehov, redovisas till det lägsta av det redovisade värdet före beaktande av eventuella nedskrivningar och återvinningsvärdet. Om en sådan tillgång är icke-monetär och värderas i en utländsk valuta, ska det redovisade värdet fastställas genom jämförelse av

a) anskaffningsvärdet eller det redovisade värdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då beloppet fastställdes (det vill säga kursen per transaktionsdagen för en post som värderas till anskaffningsvärde), och

b) nettoförsäljningsvärdet eller återvinningsvärdet, beroende på vilket som är tillämpligt, omräknat till valutakursen per den dag då värdet fastställdes (exempelvis balansdagskursen per ►M5 rapportperiodens slut ◄).

Effekten av denna jämförelse skulle kunna bli att en nedskrivning redovisas i den funktionella valutan men inte skulle redovisas i den utländska valutan, eller tvärtom.

26. Om flera valutakurser finns tillgängliga, används den kurs till vilken framtida kassaflöden som representerar transaktionen eller saldot hade kunnat reglerats, om dessa kassaflöden hade inträffat på värderingsdagen. Om det tillfälligt inte är möjligt att växla mellan två valutor, används den därpå följande första valutakursen till vilken växling skulle ha kunnat ske.

Redovisning av valutakursdifferenser

▼M53

27. Enligt vad som anges i punkterna 3 a och 5 är IFRS 9 tillämplig vid säkringsredovisning av poster i utländsk valuta. Vid tillämpning av säkringsredovisning krävs att ett företag redovisar vissa valutakursdifferenser på ett annat sätt än vad som krävs enligt denna standard. Exempelvis kräver IFRS 9 att valutakursdifferenser hänförliga till monetära poster, som uppfyller kraven för säkringsinstrument i en kassaflödessäkring, vid det första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat till den del säkringen är effektiv.

▼B

28. Valutakursdifferenser som uppkommer vid reglering av monetära poster eller omräkning av monetära poster till kurser som avviker från dem till vilka posterna omräknades vid det första redovisningstillfället under perioden eller i tidigare finansiella rapporter, ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ för den period i vilken de uppkommer, förutom enligt vad som beskrivs i punkt 32.

29. Om monetära poster blir följden av en transaktion i en utländsk valuta och växelkursen ändras mellan transaktionstidpunkten och tidpunkten för reglering, uppkommer en valutakursdifferens. Om transaktionen regleras under samma redovisningsperiod som den inträffade, redovisas alla valutakursdifferenser under den perioden. Om transaktionen regleras under en efterföljande redovisningsperiod, fastställs emellertid den redovisade valutakursdifferensen under varje period fram till regleringstidpunkten utifrån ändringen av valutakursen under respektive period.

30. Om en vinst eller förlust från en icke-monetär post ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Omvänt gäller att om en vinst eller förlust från en icke-monetär post redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, ska eventuella valutakomponenter hänförliga till vinsten eller förlusten redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

31. Andra standarder kräver att vissa vinster och förluster ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Exempelvis krävs enligt IAS 16 att vissa vinster och förluster, som är följden av omvärdering av materiella anläggningstillgångar, ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄. Om en sådan tillgång värderas i en utländsk valuta, krävs enligt punkt 23 (c) i denna standard att det omvärderade beloppet räknas om till valutakursen per den dag då beloppet fastställs, vilket leder till en valutakursdifferens som även den ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄.

32. Valutakursdifferenser som uppstår avseende en monetär post, som utgör en del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet (se punkt 15), ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter eller i utlandsverksamhetens enskilda finansiella rapporter, beroende på vilket som är tillämpligt. I de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (exempelvis koncernredovisningar om utlandsverksamheten är ett dotterföretag), ska sådana valutakursdifferenser vid ►M5 första redovisningstillfället redovisas i övrigt totalresultat och omklassificeras från eget kapital till resultatet ◄ och vid avyttring av nettoinvesteringen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ i enlighet med punkt 48.

33. Om en monetär post utgör del av ett rapporterande företags nettoinvestering i en utlandsverksamhet och uttrycks i det rapporterande företagets funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i utlandsverksamhetens enskilda finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Om en sådan post uttrycks i en annan valuta än det rapporterande företagets eller utlandsverksamhetens funktionella valuta, uppkommer en valutakursdifferens i det rapporterande företagets separata finansiella rapporter och i utlandsverksamhetens egna finansiella rapporter i enlighet med punkt 28. Sådana valutakursdifferenser ►M5 redovisas i övrigt totalresultat ◄ i de finansiella rapporter som innefattar utlandsverksamheten och det rapporterande företaget (det vill säga de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheten tas in i koncernredovisningen ►M32 ———— ◄ eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden).

▼B

34. Om ett företag löpande bokför i en annan valuta än den funktionella valutan, omräknas alla belopp per den tidpunkt företaget upprättar sina finansiella rapporter till den funktionella valutan i enlighet med punkterna 20–26. Detta ger samma belopp i den funktionella valutan som om posterna ursprungligen hade bokförts i den funktionella valutan. Exempelvis räknas monetära poster om till den funktionella valutan genom användning av balansdagskursen, och icke-monetära poster som värderas till anskaffningsvärde räknas om till valutakursen per det datum då den transaktion genomfördes som ledde till redovisning av dessa poster.

Byte av funktionell valuta

35. När ett företag byter funktionell valuta, ska företaget tillämpa de omräkningsbestämmelser som gäller för den nya funktionella valutan framåtriktat från den tidpunkt då ändringen sker.

36. Enligt vad som anges i punkt 13, återspeglar ett företags funktionella valuta de underliggande transaktioner, händelser och omständigheter som har relevans för företaget. Följaktligen kan den funktionella valutan, när den väl har fastställts, endast bytas om dessa underliggande transaktioner, händelser eller omständigheter har förändrats. Exempelvis kan en förändring av vilken valuta som huvudsakligen påverkar varors och tjänsters försäljningspris föranleda ett byte av ett företags funktionella valuta.

37. Effekten av ett byte av funktionell valuta redovisas framåtriktat. Med andra ord räknar ett företag om alla poster till den nya funktionella valutan genom att använda valutakursen per datumet för bytet. De omräknade beloppen avseende icke-monetära poster som blir följden behandlas som posternas historiska anskaffningsvärden. ►M5 Valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av en utlandsverksamhet och som tidigare redovisats i övrigt totalresultat enligt punkterna 32 och 39 (c) omklassificeras inte från eget kapital till resultatet förrän verksamheten avyttras. ◄

ANVÄNDNING AV ANNAN RAPPORTERINGSVALUTA ÄN DEN FUNKTIONELLA VALUTAN

Omräkning till rapporteringsvaluta

38. Ett företag kan redovisa sina finansiella rapporter i valfri valuta (eller valutor). Om rapporteringsvalutan är en annan än företagets funktionella valuta räknar företaget om sitt resultat och sin finansiella ställning till rapporteringsvalutan. Om exempelvis en koncern består av enskilda företag med olika funktionella valutor uttrycks resultatet och den finansiella ställningen för vart och ett av företagen i samma valuta så att koncernredovisning kan upprättas.

▼M31

39. Resultat och finansiella ställning för ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:

▼B

a) Tillgångar och skulder i varje redovisad ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ (det vill säga inklusive jämförelsetal) ska räknas om ►M5 till stängningskursen per datumet för den rapporten över finansiell ställning ◄,

▼M31

b) Intäkter och kostnader för varje rapport som visar resultat och övrigt totalresultat (dvs. inklusive jämförelser) ska räknas om till växelkurserna vid dagen för transaktionerna. och

▼B

c) alla valutakursdifferenser som uppkommer ska redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄.

40. Av praktiska skäl kan en kurs som utgör en approximation av transaktionsdatumens valutakurser användas vid omräkningen. Exempelvis används ofta en genomsnittlig kurs för perioden vid omräkning av intäkter och kostnader. Om valutakurserna varierar betydande, är emellertid användningen av den genomsnittliga kursen för en period olämplig.

41. De valutakursdifferenser som punkt 39 (c) hänvisar till är följden av

▼M5

a) att intäkts- och kostnadsposter räknas om till transaktionsdagens kurs, medan tillgångar och skulder räknas om till stängningskurs.

▼B

b) att nettoinvesteringen vid årets början räknas om till en balansdagskurs som skiljer sig från den föregående balansdagskursen.

►M5 Dessa valutakursdifferenser redovisas inte i resultaträkningen eftersom ändringarna i valutakurserna har begränsad eller ingen direkt inverkan på aktuella eller framtida kassaflöden från verksamheten. Det ackumulerade beloppet för valutakursdifferenserna redovisas i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras. När valutakursdifferenserna hänför sig till en icke helägd utlandsverksamhet som omfattas av koncernredovisningen, ◄ ska de ackumulerade kursdifferenser som uppkommer vid omräkning och som är hänförbara till minoritetsandelarna, fördelas på och redovisas som en del av ►M11 innehavet utan bestämmande inflytande ◄ i ►M5 koncernrapporten över den finansiella ställningen ◄.

42. Resultatet och den finansiella ställningen för ett företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland ska räknas om till en annan rapporteringsvaluta på följande sätt:

a) Alla belopp (det vill säga tillgångar, skulder, poster i eget kapital, intäkter och kostnader, inklusive jämförelsetal) ska räknas om till balansdagskursen för den senaste ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, men

b) om beloppen räknas om till valutan i ett land som inte är ett höginflationsland ska jämförelsebeloppen vara de som i de relevanta finansiella rapporterna för föregående år redovisades som belopp för det då innevarande året (det vill säga beloppen ska inte justeras för senare förändringar i prisnivån eller för senare förändringar i valutakursen).

43. Om ett företags funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland ska företaget räkna om de finansiella rapporterna i enlighet med IAS 29 innan det tillämpar den omräkningsmetod som anges i punkt 42, utom när det gäller jämförelsebelopp som räknas om till en valuta i ett land som inte är ett höginflationsland (se punkt 42 (b)). Om landet upphör att vara ett höginflationsland och om företaget inte längre räknar om sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29, ska företaget som anskaffningsvärden vid omräkning till rapporteringsvalutan använda de belopp som räknats om till den prisnivå som gällde vid den tidpunkt när företaget upphörde att räkna om sina finansiella rapporter.

▼B

Omräkning av en utlandsverksamhet

44. Utöver punkterna 38–43 är punkterna 45–47 tillämpliga när en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning räknas om till en rapporteringsvaluta så att utlandsverksamheten kan inkluderas i det rapporterande företagets finansiella rapporter genom intagande i koncernredovisningen ►M32 ——————— ◄ eller genom tillämpning av kapitalandelsmetoden.

►M32 45. Införlivandet av en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning i det rapporterande företagets resultat och finansiella ställning följer det vanliga tillvägagångssättet vid upprättandet av koncernredovisning, såsom eliminering av koncerninterna balansposter och koncerninterna transaktioner för ett dotterföretag (se IFRS 10 *Koncernredovisning*). ◄ En koncernintern monetär tillgång (eller skuld) kan emellertid inte, oavsett om den är kortfristig eller långfristig, elimineras mot motsvarande koncerninterna skuld (eller tillgång) utan att följden av valutakursfluktuationer framgår i koncernredovisningen. Detta beror på att den monetära posten motsvarar ett åtagande att växla en valuta mot en annan och exponerar det rapporterande företaget för vinster eller förluster till följd av valutakursfluktuationer. ►M5 Därför fortsätter det rapporterande företaget att redovisa en sådan valutakursdifferens i resultatet för koncernen, eller, om valutakursdifferenser uppkommit under omständigheter som beskrivs i punkt 32, redovisas den i övrigt totalresultat och ackumuleras i en separat komponent i eget kapital fram till att utlandsverksamheten avyttras. ◄

►M32 46. Om en utlandsverksamhets finansiella rapporter är per ett annat datum än det rapporterande företagets finansiella rapporter, upprättar utlandsverksamheten ofta ytterligare finansiella rapporter per samma datum som det rapporterande företagets finansiella rapporter. Om detta inte sker, är det enligt IFRS tillåtet att använda en annan balansdag under förutsättning att skillnaden inte överstiger tre månader och att justeringar görs för effekterna av eventuella betydande transaktioner eller andra händelser som inträffar mellan de olika datumen. I ett sådant fall räknas utlandsverksamhets tillgångar och skulder om till växelkursen per utlandsverksamhets balansdag. Justeringar görs för betydande förändringar av valutakurser fram till det rapporterande företagets balansdag i enlighet med IFRS 10. ◄ ►M32 Samma tillvägagångssätt används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden på intresseföretag och joint ventures i enlighet med IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011). ◄

47. Goodwill som uppkommer vid förvärv av en utlandsverksamhet liksom justeringar till verkligt värde av tillgångar och skulder som görs vid förvärvet av denna utlandsverksamhet ska redovisas som tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Således ska de uttryckas i utlandsverksamhetens funktionella valuta och räknas om till balansdagskurs i enlighet med punkterna 39 och 42.

▼M11

Avyttring eller delavyttring av en utlandsverksamhet

▼M5

48. Vid avyttring av en utlandsverksamhet ska det ackumulerade beloppet för de kursdifferenser som är hänförliga till den utlandsverksamheten, som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, omklassificeras från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när vinsten eller förlusten vid avyttringen redovisas (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)).

▼M32

48A. Förutom avyttring av ett företags hela innehav i en utlandsverksamhet ska följande delavyttringar redovisas som avyttringar:

(a) då delavyttringen innebär förlust av styrning över ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet, oavsett om företaget har kvar en ej styrande andel i sitt före detta dotterföretag efter delavyttringen, och

(b) då det kvarstående innehavet efter delavyttring av ett innehav i ett samarbetsarrangemang eller en delavyttring av ett innehav i ett intresseföretag som omfattar en utlandsverksamhet är en finansiell tillgång som inkluderar en utlandsverksamhet.

(c) [struken]

▼M11

48B. Vid avyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska det ackumulerade beloppet för de kursdifferenser som är hänförliga till denna utlandsverksamhet som har hänförts till innehaven utan bestämmande inflytande tas bort från rapporten över finansiell ställning, men ska inte omklassificeras till resultatet.

48C. Vid delavyttring av ett dotterföretag som innefattar en utlandsverksamhet ska företaget fördela om den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat till innehaven utan bestämmande inflytande i denna utlandsverksamhet. I varje annan delavyttring av en utlandsverksamhet ska företaget till resultatet omklassificera endast den proportionella andelen av det ackumulerade beloppet för de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat.

48D. En delavyttring av ett företags innehav i en utlandsverksamhet är varje minskning av ett företags ägarandel i en utlandsverksamhet, förutom sådana minskningar i 48A som redovisas som avyttringar.

▼M7

49. En självständig utlandsverksamhet kan helt eller delvis avyttras genom försäljning, likvidation, återbetalning av tillfört eget kapital eller genom andra sätt att avhända sig hela eller delar av verksamheten. En nedskrivning av det redovisade värdet på en självständig utlandsverksamhet, antingen på grund av dess egna förluster eller en värdeminskning som redovisas av ägarföretaget, betraktas inte som en delavyttring. Följaktligen föranleder en nedskrivning ej att någon del av kursdifferenserna ska redovisas som intäkt eller kostnad i resultaträkningen.

▼B

SKATTEEFFEKTER AV ALLA VALUTAKURSDIFFERENSER

50. Vinster och förluster vid transaktioner i utländsk valuta och valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av ett företags resultat och finansiella ställning (inklusive utlandsverksamheter) till en annan valuta kan ge upphov till skatteeffekter. IAS 12, *Inkomstskatter*, är tillämplig på sådana skatteeffekter.

UPPLYSNINGAR

51. I punkterna 53 och 55–57 avser hänvisningar till ”funktionell valuta”, när det gäller en koncern, moderföretagets funktionella valuta.

▼M53

52. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) Storleken på valutakursdifferenser som redovisas i resultatet förutom för sådana valutakursdifferenser som uppkommit till följd av att finansiella instrument värderats till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, och

▼M5

b) nettot av de valutakursdifferenser som redovisats i övrigt totalresultat och ackumulerats i en separat komponent i eget kapital, och en avstämning av beloppet för sådana valutakursdifferenser per periodens början och slut.

▼B

53. Om rapporteringsvalutan är en annan än den funktionella valutan ska detta anges, tillsammans med upplysning om den funktionella valutan och anledningen till varför en annan rapporteringsvaluta används.

54. Om antingen det rapporterande företaget eller en betydande utlandsverksamhet byter funktionell valuta ska detta anges samt upplysning lämnas om anledningen till bytet.

55. Om ett företag upprättar sina finansiella rapporter i en annan valuta än sin funktionella valuta, ska det beskriva de finansiella rapporterna som överensstämmande med International Financial Reporting Standards (IFRS) endast om de överensstämmer med alla krav i varje tillämplig standard och varje tillämplig tolkning till dessa standarder, inklusive den omräkningsmetod som beskrivs i punkterna 39 och 42.

56. Ett företag upprättar ibland sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än sin funktionella valuta utan att uppfylla kraven i punkt 55. Exempelvis kan ett företag räkna om endast vissa poster i sina finansiella rapporter till en annan valuta. Alternativt kan ett företag vars funktionella valuta inte är en valuta i ett höginflationsland räkna om de finansiella rapporterna till en annan valuta genom omräkning av alla poster till den senaste balansdagskursen. Sådana omräkningar är inte förenliga med International Financial Reporting Standards (IFRS), och upplysningar i enlighet med punkt 57 krävs.

57. Om ett företag redovisar sina finansiella rapporter eller annan finansiell information i en annan valuta än antingen sin funktionella valuta eller sin rapporteringsvaluta och om kraven i punkt 55 inte uppfylls, ska det

a) tydligt ange att det rör sig om kompletterande upplysningar för att skilja dem från de upplysningar som överensstämmer med International Financial Reporting Standards (IFRS),

b) ange i vilken valuta som de kompletterande upplysningarna lämnats, och

c) lämna upplysning om företagets funktionella valuta och vilken omräkningsmetod som använts för att ta fram de kompletterande upplysningarna.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

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

▼B

58A. *Nettoinvestering i en utlandsverksamhet* (ändringar i IAS 21), som publicerades i december 2005, lade till punkt 15A samt ändrade punkt 33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

59. Ett företag ska tillämpa punkt 47 framåtriktat på alla förvärv som sker efter det att den rapportperiod i vilken denna standard tillämpas första gången har börjat. Retroaktiv tillämpning av punkt 47 på tidigare förvärv är tillåten. Vid ett förvärv av en utlandsverksamhet, där förvärvet redovisas framåtriktat men skedde före den tidpunkt då denna standard börjar tillämpas, ska företaget inte räkna om tidigare år, och kan följaktligen, i tillämpliga fall, redovisa goodwill och justeringar till verkligt värde som uppkommer vid detta förvärv, som tillgångar och skulder i företaget i stället för tillgångar och skulder i utlandsverksamheten. Därför är denna goodwill och justeringarna till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta vilka redovisas till valutakursen per förvärvstillfället.

60. Alla andra ändringar till följd av tillämpningen av denna standard ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

▼M5

60A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 och 52. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M29

60B. IAS 27 (ändrad 2008) innebar att punkterna 48A–48D lades till och att punkt 49 ändrades. Ett företag ska hädanefter tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

60D. Punkt 60B ändrades genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼M32

60F. IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 3 (b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 och 48A. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼M33

60G. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 8 ändrades och att punkt 23 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M31

60H. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 39. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼M53

60J. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 4, 5, 27 och 52 och strök punkterna 60C, 60E och 60I. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

60K. I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 16. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

61. Denna standard ersätter IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser* (omarbetad 1993).

62. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-11*, Aktivering av valutakursförluster efter kraftiga devalveringar*,

b) SIC-19, *Rapportvaluta – omräkning och utformning av finansiella rapporter enligt IAS 21 och IAS 29,* och

c) SIC-30*, Rapportvaluta – omräkning från värderingsvaluta till rapportvaluta*.

▼M1

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 23

Låneutgifter

GRUNDPRINCIP

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

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

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

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

▼M45

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

(a) en kvalificerad tillgång som värderas till verkligt värde, exempelvis en biologisk tillgång inom tillämpningsområdet för IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, eller

▼M1

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

DEFINITIONER

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

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

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

▼M54

6 Lånekostnader kan innefatta

▼M53

(a) räntekostnader beräknade med hjälp av effektivräntemetoden enligt IFRS 9,

▼M8

(b) [struken]

(c) [struken]

▼M54

(d) ränta på leasingskulder som redovisas enligt IFRS 16 *Leasingavtal* och

▼M8

(e) valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i utländsk valuta, till den del dessa kan betraktas som en justering av räntekostnader.

▼M45

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

▼M1

(a) lagertillgångar,

(b) produktionsanläggningar,

▼M1

(c) kraftverk,

(d) immateriella tillgångar,

▼M45

(e) förvaltningsfastigheter,

(f) producerande växter.

▼M1

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

REDOVISNING

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

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

Låneutgifter som kan aktiveras

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

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

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

▼M1

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

▼M67

14 Till den del ett företag lånar upp kapital allmänt och använder det i syfte att förvärva en kvalificerad tillgång, ska beloppet av de låneutgifter som kan inräknas i tillgångens anskaffningsvärde fastställas genom att en räntesats tillämpas på investeringarna i den tillgången. Räntesatsen ska vara det vägda genomsnittet av företagets låneutgifter för alla utestående lån under perioden. I denna beräkning får ett företag dock inte räkna med låneutgifter för lån som upptagits särskilt i syfte att förvärva en kvalificerad tillgång, förrän i allt väsentligt alla aktiviteter som är nödvändiga för att tillgången ska kunna fylla sin funktion eller säljas är slutförda. Beloppet avseende de låneutgifter ett företag aktiverar under en period ska inte överstiga det belopp för låneutgifter som uppkommit under den perioden.

▼M1

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

Det redovisade värdet för den kvalificerade tillgången överstiger återvinningsvärdet

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

Påbörjande av aktivering

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

(a) det har utgifter för tillgången,

(b) det ådrar sig låneutgifter, och

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

▼M1

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

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

Avbrott i aktivering

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

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

Upphörande av aktivering

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

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

▼M1

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

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

UPPLYSNINGAR

26 Ett företag skall lämna upplysning om

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

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

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

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

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

▼M67

28A Genom den *årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, ändrades punkt 14. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på låneutgifter som uppkommit per eller efter början av det räkenskapsår då företaget för första gånger tillämpar dessa ändringar.

▼M1

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M8

29A Punkt 6 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M53

29B IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

29C I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M67**

29D Genom den *årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, ändrades punkt 14 och punkt 28 A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

▼**M1**

UPPHÄVANDE AV IAS 23 (OMARBETAD 1993)

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

▼M26

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 24

Upplysningar om närstående

MÅL

1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags finansiella rapporter innehåller sådana upplysningar som behövs för att uppmärksamma möjligheten att dess finansiella ställning och resultat kan ha påverkats av förekomsten av närstående samt av transaktioner med och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med sådana parter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 **Standarden skall tillämpas vid**

(a) identifiering av relationer och transaktioner med närstående,

(b) identifiering av utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, mellan ett företag och dess närstående,

(c) identifiering av de omständigheter under vilka upplysningar enligt punkterna (a) och (b) krävs, och

(d) fastställande av vilka upplysningar som ska lämnas om dessa poster.

▼M32

3 Denna standard kräver att upplysning lämnas om transaktioner med närstående, transaktioner och utestående balanser, inklusive åtaganden, i koncernredovisningen och i separata finansiella rapporter från ett moderföretag eller från investerare med gemensamt bestämmande inflytande, eller betydande inflytande, över ett investeringsobjekt, enligt IFRS 10 *Koncernredovisning* eller IAS 27 *Separata Finansiella rapporter*. Denna standard gäller även enskilda finansiella rapporter.

▼M38

4 Upplysningar om transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden med andra företag i samma koncern lämnas i ett företags finansiella rapporter. Koncerninterna transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden elimineras när koncernredovisningen upprättas, förutom mellan ett investmentföretag och de av dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet.

▼M26

SYFTET MED UPPLYSNINGAR OM NÄRSTÅENDE

5 Relationer mellan närstående är vanligt förekommande i affärsverksamhet. Exempelvis bedriver företag ofta delar av sin verksamhet genom dotterföretag, joint ventures och intresseföretag. Under sådana förhållanden kan företaget påverka de finansiella och operativa strategierna i det hel- eller delägda företaget genom ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

6 En relation med en närstående kan påverka ett företags finansiella resultat och ställning. Närstående kan genomföra transaktioner som inte skulle genomföras av parter som inte är närstående. Exempelvis skulle ett företag, som säljer varor till inköpspris till moderföretaget, kanske inte sälja på samma villkor till en annan kund. Vidare är det inte säkert att transaktioner mellan närstående sker med samma belopp som mellan ej närstående.

▼M26

7 Ett företags resultat och finansiella ställning kan påverkas av en relation med en närstående, även om det inte sker några transaktioner mellan parterna. Enbart existensen av en närståenderelation kan vara tillräckligt för att påverka företagets transaktioner med andra parter. Exempelvis kan ett dotterföretags förbindelser med en handelspartner avslutas när ett moderföretag förvärvar ett systerföretag som är verksamt i samma bransch som den tidigare partnern. Vidare kan en part avstå från att utöva viss verksamhet på grund av betydande inflytande från en annan part. Exempelvis kan ett moderföretag instruera ett dotterföretag att inte bedriva forsknings- och utvecklingsarbeten.

8 Av dessa skäl kan kännedom om transaktioner med närstående, utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, och andra relationer påverka bedömningar som användare av finansiella rapporter gör av ett företags verksamhet, inbegripet bedömningar av de risker och möjligheter som företaget står inför.

DEFINITIONER

▼M43

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

En *närstående part* är en person eller ett företag som är närstående till det företag som upprättar sina finansiella rapporter (i denna standard kallat ”det rapporterande företaget”).

▼M26

(a) En person eller en persons nära familjemedlemmar är närstående till ett rapporterande företag om personen i fråga

(i) utövar ett bestämmande inflytande eller ►M32 gemensamt bestämmande inflytande över ◄ det rapporterande företaget,

(ii) har ett betydande inflytande över det rapporterande företaget, eller

(iii) är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i det rapporterande företaget eller i moderbolaget till det rapporterande företaget.

▼M43

(b) Ett företag är närstående till ett rapporterande företag om något av följande villkor är tillämpliga:

▼M26

(i) Företaget och det andra (rapporterande) företaget ingår i samma koncern (vilket betyder att varje moderbolag, dotterbolag och systerföretag är närstående till de övriga).

(ii) Ett företag är ett av det andra företagets intresseföretag eller ett joint venture (samriskbolag) i vilket det rapporterande företaget är samägare (eller ett intresseföretag till en koncern som företaget ingår i eller ett joint venture i vilket den koncernen är samägare).

(iii) Båda företagen är joint ventures i vilket samma tredje part är samägare.

(iv) Ett företag är ett joint venture i vilket ett tredje företag är samägare och det andra företaget är ett intresseföretag till det tredje företaget.

(v) Företaget är en plan för ersättning efter avslutad anställning till förmån för anställda i antingen det rapporterande företaget eller i ett företag som är närstående till det rapporterande företaget. Om det rapporterande företaget självt utgör en sådan plan är de stödjande arbetsgivarna också närstående till det rapporterande företaget.

▼M26

(vi) Företaget står under bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande av en person som avses i (a).

(vii) En person som avses i (a)(i) har ett betydande inflytande över företaget eller är en av nyckelpersonerna i ledande ställning i företaget (eller i ett moderbolag till företaget).

▼M43

(viii) Företaget, eller något koncernföretag i en koncern i vilken företaget ingår i, tillhandahåller tjänster som brukar utföras av nyckelpersoner i ledande ställning (”key management personnel services”) åt det rapporterande företaget eller till dess moderföretag.

▼M26

En transaktion med närstående är en överföring av resurser, tjänster eller förpliktelser mellan ett rapporterande företag och en närstående part, oavsett om ersättning utgår eller ej.

***En persons nära familjemedlemmar* är sådana som kan väntas påverka, eller påverkas av, personen i dennes eller dessas kontakter med företaget, i vilka följande innefattas:**

(a) Personens barn och maka/make eller sambo,

(b) barn till personens maka/make eller sambo, och

(c) personer som är ekonomiskt eller på annat sätt beroende av personens maka/manke eller sambo.

***Ersättning* innefattar alla ersättningar till anställda (enligt definitionen i IAS 19, *Ersättningar till anställda*), inklusive ersättningar till anställda i fråga om vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas. Ersättningar till anställda är alla former av vederlag som ett företag eller någon på uppdrag av företaget betalar, ska betala eller tillhandahåller i utbyte mot tjänster som utförs åt företaget. De innefattar även sådana vederlag som betalas för moderföretagets räkning men som hänför sig till företaget. Ersättning innefattar**

(a) kortfristiga ersättningar till anställda, såsom löner och sociala avgifter, betald semester och betald sjukfrånvaro, vinstandelar och bonus (om de skall betalas inom tolv månader från periodens slut) och icke-monetära ersättningar (såsom sjukvård, bostad, bil samt gratis eller subventionerade varor och tjänster) för nuvarande anställda,

(b) ersättningar efter avslutad anställning, såsom pensioner, andra ersättningar, livförsäkring och sjukvård,

(c) övriga långfristiga ersättningar till anställda, inklusive ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår, ersättningar i samband med jubileer eller andra ersättningar till dem som varit anställda under lång tid, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och, om de inte ska betalas inom tolv månader efter periodens slut, vinstandelar, bonus och uppskjutna ersättningar,

(d) ersättningar vid uppsägning. och

(e) aktierelaterade ersättningar.

▼M32

_____

▼M26

Nyckelpersoner i ledande ställning **är de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företagets verksamhet, direkt eller indirekt, däribland företagets styrelseledamöter (såväl sådana som är anställda i företaget som andra).**

▼M32

_____

▼M26

Med *Staten* avses statsmakten, offentliga myndigheter samt byråer och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella.

Ett *staten närstående företag* är ett företag över vilket en stat utövar ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande.

▼M32

Begreppen ”bestämmande inflytande”, ”gemensamt bestämmande inflytande”’ och ”betydande inflytande” definieras i IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* och används i denna standard med den innebörd som anges i dessa IFRS.

▼M26

10 Bedömningen om en närståenderelation föreligger eller inte grundas på förhållandets ekonomiska innebörd och inte enbart på den juridiska formen.

11 I denna standard anses följande företag eller fysiska personer inte vara närstående:

(a) två företag enbart på grund av att de har en gemensam styrelseledamot eller annan nyckelperson i ledande ställning eller på grund av att en nyckelperson i ledande ställning i ett företag har ett betydande inflytande över det andra företaget.

(b) två ►M32 samägare ◄, enbart på grund av att de utövar ett ►M32 gemensamt bestämmande inflytande över ◄ ett joint venture.

(c) (i) finansiärer,

(ii) fackföreningar,

(iii) allmännyttiga företag, och

(iv) ministerier och offentliga myndigheter som inte har ett bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över det rapporterande företaget

enbart på grund av deras normala affärskontakter med ett företag (trots att de kan begränsa företagets handlingsfrihet eller medverka i dess beslutsprocess).

(d) en kund, leverantör, franchisegivare, distributör eller generalagent med vilken ett företag har en betydande affärsvolym, enbart till följd av det ekonomiska beroende som detta förhållande medför.

12 I definitionen av närstående inbegrips dotterbolag till intresseföretag i ett intresseföretag och dotterbolag till ett joint venture i ett joint venture. Därför är exempelvis ett intresseföretags dotterbolag och en investerare som har ett betydande inflytande intresseföretaget varandra närstående.

▼M26

UPPLYSNINGAR

Alla företag

13 **Upplysningar ska lämnas om relationer mellan ett moderbolag och dess dotterbolag oberoende av om det har förekommit transaktioner mellan dem eller ej. Ett företag ska upplysa om namnet på dess moderföretag och den part som har det slutliga bestämmande inflytandet om denna är en annan än moderföretaget. Om vare sig företagets moderföretag eller den part som har det slutliga bestämmande inflytandet upprättar konsoliderade finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten, ska upplysning lämnas även om namnet på det näst högsta moderföretag som gör det.**

14 För att en användare av finansiella rapporter ska kunna bilda sig en uppfattning om vilka effekter närståenderelationer har på ett företag, är det lämpligt att upplysningar lämnas om sådana närståenderelationer som innefattar ett bestämmande inflytande, oavsett om transaktioner har förekommit mellan de närstående eller ej.

▼M32

15 Kravet att lämna upplysningar om relationer med närstående mellan ett moderföretag och dess dotterföretag gäller utöver upplysningskraven i IAS 27 och IFRS 12 *Upplysningskrav avseende innehav i andra företag*.

▼M26

16 I punkt 13 avses det nästa högsta moderbolaget. Det näst högsta moderföretaget är koncernens första moderföretag ovanför det närmaste moderföretaget som upprättar en koncernredovisning som är tillgänglig för allmänheten.

17 **Ett företag ska lämna upplysning om den totala ersättningen till nyckelpersoner i ledande ställning för var och en av följande kategorier**

(a) kortfristiga ersättningar till anställda,

(b) ersättningar efter avslutad anställning,

(c) övriga långfristiga ersättningar,

(d) ersättningar vid uppsägning. och

(e) aktierelaterade ersättningar.

▼M43

17A. Om ett företag erhåller tjänster som brukar utföras av nyckelpersoner i ledande ställning, från ett annat företag (*ledningsföretaget*), är företaget inte skyldigt att tillämpa kraven i punkt 17 på den ersättning som betalas eller ska betalas av ledningsföretaget till dess anställda eller styrelse.

▼M26

18 **Om ett företag har haft transaktioner med närstående under de perioder som omfattas av de finansiella rapporterna ska det lämna upplysningar om karaktären på närståenderelationen samt lämna information om transaktioner och utestående mellanhavanden inklusive åtaganden som krävs att användare ska förstå vilken effekt närståenderelationen kan ha på de finansiella rapporterna Dessa upplysningskrav tillkommer utöver de krav som anges i punkt 17. Upplysningarna ska minst innehålla uppgift om**

(a) transaktionsbeloppen,

(b) de utestående mellanhavanden storlek, inklusive åtaganden, och

(i) dessas villkor, inklusive information om eventuella säkerheter, samt karaktären på den ersättning som ska lämnas för avveckling, och

(ii) uppgifter om eventuella lämnade eller mottagna garantier,

▼M26

(c) avsättningar för osäkra fordringar hänförliga till de utestående fordringarnas storlek, och

(d) periodens redovisade kostnader avseende osäkra fordringar på närstående.

▼M43

18A. Upplysning ska lämnas om företagets kostnader för anskaffandet av tjänster som brukar utföras av nyckelpersoner i ledande ställning, vilka tillhandahållits av ett särskilt ledningsföretag.

▼M32

19 De upplysningar som krävs enligt punkt 18 ska lämnas separat för var och en av följande kategorier:

(a) Moderföretaget,

(b) företag med gemensamt bestämmande inflytande över, eller betydande inflytande över företaget,

(c) dotterföretag,

▼M26

(d) intresseföretag,

(e) joint ventures i vilka företaget är ►M32 samägare ◄,

(f) nyckelpersoner i ledande ställning i företaget eller dess moderföretag, och

(g) andra närstående.

20 Klassificeringen av skulder till och fordringar på närstående i de olika kategorierna enligt punkt 19 är en utvidgning av upplysningskraven i IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*, rörande information som ska redovisas i antingen balansräkningen eller i noterna. Kategorierna har utvidgats i syfte att ge en mer fullständig analys av mellanhavanden med närstående och gäller transaktioner med närstående.

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

(a) inköp eller försäljning av varor (färdiga varor och andra varor),

(b) inköp eller försäljning av fast egendom eller andra tillgångar,

(c) tillhandahållande eller erhållande av tjänster,

(d) leasingavtal,

(e) överföringar av forskning och utveckling,

(f) överföringar enligt licensavtal,

(g) överföringar enligt finansieringsavtal (inklusive lån och kapitaltillskott i form av kontanter eller på annat sätt),

(h) avsättningar för garantier eller säkerhet,

(i) åtaganden att göra något om en särskild händelse inträffar eller inte inträffar i framtiden, inklusive verkställighetskontrakt (*) (redovisade eller oredovisade), och

(*) I IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* definieras verkställighetskontrakt som kontrakt enligt vilka ingendera parten har uppfyllt någon av sina skyldigheter eller båda parter i lika mån delvis har uppfyllt sina skyldigheter.

▼M26

(j) reglering av skulder på uppdrag av företaget eller av företaget på uppdrag av den närstående parten.

▼M31

22 Deltagande av ett moderföretag eller dotterföretag i en förmånsbestämd plan där riskerna delas upp mellan koncernföretag är en transaktion mellan närstående (se punkt 42 i IAS 19 (enligt omarbetning 2011)).

▼M26

23 Upplysningar om att transaktioner med närstående har förekommit på villkor likvärdiga dem som gäller vid transaktioner på affärsmässig grund lämnas endast om sådana villkor kan styrkas.

24 **Det är tillåtet att slå samman upplysningar om likartade poster förutom i de fall då separata upplysningar är nödvändiga för att förstå de effekter som transaktionerna med närstående får på företagets finansiella rapporter.**

Staten närstående företag

▼M32

25 Ett rapporterande företag undantas från upplysningskraven i punkt 18 vad gäller transaktioner med närstående och utestående mellanhavanden, inklusive åtaganden, med följande parter:

(a) en stat som har bestämmande inflytande, eller gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över, det rapporterande företaget, och

(b) ett annat företag som är närstående till följd av att samma stat har bestämmande inflytande, eller gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över både det rapporterande företaget och det andra företaget.

▼M26

26 **Om ett rapporterande företag tillämpar undantaget i punkt 25 ska det lämna följande upplysningar om de transaktioner och utestående mellanhavanden som avses i punkt 25:**

(a) Namnet på staten i fråga och vilket slag av relation den har med det rapporterande företaget (dvs. bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande), och

(b) följande tillräckligt detaljerade information för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna förstå effekten av transaktioner med närstående i dess finansiella rapporter:

(i) Varje enskild väsentlig transaktions slag och storlek, och

(ii) För övriga transaktioner som sammantaget, men inte enskilt är väsentliga ska en kvalitativ eller kvantitativ indikation på deras omfattning lämnas. I slagen av transaktioner ingår de som räknas upp i punkt 21.

27 När ett rapporterande företag bedömningsmässigt har att fastställa hur pass detaljerade upplysningar som bör lämnas för att uppfylla kraven i punkt 26 b ska företaget beakta närheten i närståenderelationen och övriga faktorer av betydelse för att fastställa hur betydelsefull transaktionen är som exempelvis om den

(a) är betydande på grund av sin storlek,

(b) genomförs på icke marknadsmässiga villkor,

▼M26

(c) ligger utanför de normala dagliga affärstransaktionerna, som exempelvis köp och försäljning av företag,

(d) uppges till reglerings- eller tillsynsmyndigheter,

(e) rapporteras till företagsledningen,

(f) kräver aktieägarnas godkännande.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

28 Företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning tillåts, antingen av hela standarden eller av det partiella undantaget i punktera 25-27 för staten närstående företag. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före 1 januari 2011, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M32

28A. IFRS 10, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och IFRS 12, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 3, 9, 11 (b), 15, 19 (b) och (e) och 25. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12.

▼M38

28B. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 4 och 9 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼M43

28C. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 9 och punkterna 17A och 18A lades till. Företagen ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M26

UPPHÄVANDE AV IAS 24 (2003)

29 Denna standard ersätter IAS 24, *Upplysningar om närstående*, (omformulerad 2003).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 26

Redovisning av pensionsstiftelser

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser i det fall sådana finansiella rapporter upprättas.

2. Pensionsstiftelser kallas också pensionsplaner. Enligt denna standard är en pensionsstiftelse en separat rapportenhet som är skild från arbetsgivaren till planens deltagare. Alla andra standarder ska tillämpas på pensionsstiftelsers finansiella rapporter i den mån de inte ersätts av denna standard.

3. Standarden behandlar stiftelsens redovisning och rapportering till alla deltagare, i grupp. Den behandlar inte rapporter till enskilda deltagare rörande deras pensionsersättning.

4. IAS 19, *Ersättningar till anställda*, behandlar fastställande av kostnaden för pensionsersättning i de finansiella rapporterna för arbetsgivare som har sådana planer. Denna standard kompletterar sålunda IAS 19.

5. Pensionsstiftelser kan vara avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer. Många planer kräver att separata fonder upprättas, som kan vara separata juridiska personer och som kan ha förvaltare, till vilka avgifter betalas och från vilka pensionsersättning betalas. Denna standard ska tillämpas oavsett om sådan fond skapas och oavsett om det finns förvaltare.

6. Pensionsstiftelser som har investerade tillgångar i försäkringsföretag omfattas av samma redovisnings- och fonderingskrav som de som gör privata investeringar. Därmed omfattas de av denna standard, såvida inte avtalet med försäkringsföretaget är ingått i en viss deltagares namn eller grupp med deltagare och förpliktelsen rörande pensionsersättning endast är försäkringsföretagets ansvar.

7. Denna standard behandlar inte andra typer av ersättningar till anställda, såsom avgångsvederlag, uppskjuten ersättning, ersättning för ledighet vid lång anställning, särskilda planer för förtidspension eller avgång i förtid, planer som rör sjukvård, social omsorg eller bonusplaner. Statliga avtal rörande socialförsäkring omfattas inte av denna standards tillämpningsområde.

▼B

DEFINITIONER

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

Pensionsstiftelser är överenskommelser i vilka ett företag tillhandahåller ersättning till sina anställda när en anställning upphör eller efter dess upphörande (antingen i form av årliga betalningar eller som engångsbelopp) när sådan ersättning, eller arbetsgivarens avgifter till dem, kan fastställas eller uppskattas före pensionen, utifrån villkoren i ett dokument eller utifrån företagets praxis.

Avgiftsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom avgifter till en fond tillsammans med avkastningen av investeringar i fonden.

Förmånsbestämda planer är pensionsplaner enligt vilka de belopp som ska betalas som pensionsersättning fastställs genom hänvisning till en formel som vanligen baseras på anställdas löner och/eller tjänsteår.

Fondering är överföring av tillgångar till en enhet (*fonden*), som är skild från arbetsgivarens företag, i syfte att kunna uppfylla framtida förpliktelser avseende betalning av pensionsersättning.

I denna standard används också nedanstående begrepp med de innebörder som anges nedan:

Deltagare är de som deltar i en pensionsplan och andra som har rätt till ersättning enligt planen.

Nettotillgångar tillgängliga för ersättningar är tillgångar i en plan efter avdrag för skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder är nuvärdet av förväntade betalningar av en pensionsstiftelse till befintliga och tidigare anställda, som är hänförlig till redan utförda tjänster.

Intjänad ersättning är ersättning, där rätten till ersättningen, enligt villkoren i en pensionsplan, inte är villkorade av fortsatt anställning.

9. Vissa pensionsstiftelser har annan huvudman än arbetsgivaren. Denna standard ska även tillämpas på sådana planers finansiella rapporter.

10. De flesta pensionsstiftelser bygger på formella avtal. Vissa är informella men har uppnått en viss grad av förpliktelse som följd av arbetsgivares etablerade praxis. Även om vissa planer tillåter arbetsgivare att begränsa de förpliktelser som är förknippade med planen, är det vanligen svårt för en arbetsgivare att upphäva en plan om arbetsgivaren vill behålla sina anställda. Samma grund för redovisning ska användas både för informella och formella planer.

▼B

11. Många pensionsstiftelser ger möjlighet till upprättande av separata fonder, till vilka avgifter erläggs och från vilka ersättning betalas. Sådana fonder kan administreras av parter som fungerar som fristående förvaltare. I vissa länder kallas dessa parter förvaltare. I denna standard används begreppet förvaltare för sådana parter, även om ett förvaltarskap inte har uppkommit.

12. Pensionsstiftelser beskrivs vanligen som antingen avgiftsbestämda planer eller förmånsbestämda planer, som båda har speciella egenskaper. Det kan finnas planer med egenskaper från båda typerna. Den typen av kombinerade planer betraktas enligt denna standard som avgiftsbestämda planer.

AVGIFTSBESTÄMDA PLANER

13. Redovisningen för en avgiftsbestämd plan ska innehålla en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en beskrivning av principerna för fondering.

14. Enligt en avgiftsbestämd plan fastställs en deltagares framtida ersättning av de avgifter som betalats in av arbetsgivaren, deltagaren eller bägge parter samt fondens operativa effektivitet och investeringsvinster. En arbetsgivares förpliktelse fullgörs vanligen genom avgifterna till fonden. Yttrande från en aktuarie krävs vanligen inte, även om sådana yttranden ibland används för att uppskatta den framtida ersättning som kan uppnås, baserat på aktuella avgifter och olika nivåer av framtida avgifter och avkastning på investeringar.

15. Deltagarna är intresserade av verksamheten i stiftelsen eftersom den direkt påverkar nivån på deras framtida ersättning. Deltagarna är intresserade av att veta om avgifterna har betalats och om mottagarnas rättigheter skyddats via tillräckliga kontrollåtgärder. En arbetsgivare är intresserad av en effektiv och god verksamhet i stiftelsen.

16. Målsättningen med rapporteringen för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planen och om resultatet av dess investeringar. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla en finansiell rapport som omfattar följande:

a) En beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,

b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut, och

c) en beskrivning av investeringsprinciperna.

FÖRMÅNSBESTÄMDA PLANER

17. De finansiella rapporterna för en förmånsbestämd plan ska innehålla antingen:

a) En sammanställning som visar

i) nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,

▼B

ii) nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, och

iii) resulterande över- eller underskott, eller

b) en sammanställning över nettotillgångar tillgängliga för ersättningar inklusive antingen

i) en not med upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, uppdelat på intjänade och ej intjänade ersättningar, eller

ii) en hänvisning till denna information i en bifogad aktuariell rapport.

Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per ►**M5** rapportperiodens slut ◄, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

18. I enlighet med punkt 17 ska nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baseras på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor för hittills utfört arbete med utgångspunkt antingen från aktuella lönenivåer eller från prognostiserade lönenivåer, samt upplysning lämnas om använd metod. Upplysning ska också lämnas om effekten av eventuella förändringar i aktuariella antaganden, som har haft en betydandeinverkan på nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

19. De finansiella rapporterna ska innehålla en förklaring av förhållandet mellan nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och nettotillgångar tillgängliga för ersättningar samt av de principer som tillämpas vid fondering av pensionsutfästelser.

20. Vad gäller en förmånsbestämd plan beror betalningen av framtida pensionsutfästelser på planens finansiella ställning och av inbetalares förmåga att betala framtida avgifter till planen samt på resultatet av investeringarna och planens operativa effektivitet.

21. En avgiftsbestämd plan behöver återkommande yttranden från aktuarie för att bedöma planens finansiella ställning, pröva antaganden och rekommendera framtida avgiftsnivåer.

22. Målsättningen med rapportering för en avgiftsbestämd plan är att återkommande tillhandahålla information om planens finansiella resurser och verksamhet, som är användbar vid bedömning av förhållandena mellan ackumulering av resurser och planens ersättning över tiden. Denna målsättning uppnås vanligen genom att tillhandahålla finansiella rapporter som omfattar

a) en beskrivning av betydande aktiviteter under perioden och effekten av eventuella förändringar som är hänförliga till planen och dess medlemmar, villkor och föreskrifter,

b) sammanställningar över transaktioner och resultat vad gäller investeringar under perioden och stiftelsens finansiella ställning vid periodens slut,

c) aktuariella uppgifter antingen som del av sammanställningen eller i en separat rapport, och

d) en beskrivning av investeringsprinciperna.

▼B

Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder

23. Nuvärdet av förväntade betalningar från en pensionsstiftelse kan beräknas och rapporteras med utgångspunkt från aktuella lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer fram till dess att deltagarna går i pension.

24. De orsaker som anges för att använda aktuell lön omfattar:

a) Nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, som är summan av de belopp som för närvarande är hänförliga till varje deltagare i planen, kan beräknas mer objektivt än om prognostiserade lönenivåer används, eftersom färre antaganden används,

b) ökningar i ersättningar som är hänförliga till en löneökning blir en förpliktelse för planen vid löneökningstidpunkten, och

c) beloppet avseende nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder när aktuella lönenivåer används, sammanhänger i allmänhet närmare med det belopp som ska betalas i händelse av upphörande eller avveckling av planen.

25. De orsaker som anges för att använda prognostiserad lön omfattar

a) finansiell information ska färdigställas utifrån fortlevnadsprincipen, oavsett vilka antaganden och uppskattningar som måste göras,

b) för slutliga betalningsplaner fastställs ersättningen genom hänvisning till lönerna vid eller nära pensionstidpunkten och därmed måste prognoser ställas för löner, avgiftsnivåer och avkastning, och

c) underlåtenhet att införliva löneprognoser, när större delen av fonderingen bygger på löneprognoser, kan resultera i rapportering av en skenbar överfinansiering när planen inte är överfinansierad eller rapportering av tillräcklig finansiering när planen är underfinansierad.

26. I redovisningen lämnas upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på aktuella löner i syfte att upplysa om förpliktelser avseende intjänad ersättning fram till rapportdatum. Upplysning lämnas om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder baserat på löneprognoser i syfte att informera om omfattningen av den potentiella förpliktelsen utifrån fortlevnadsprincipen som vanligen är grund för fonderingen. Utöver upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder, kan nöjaktig förklaring behöva lämnas i syfte att tydligt upplysa om det sammanhang i vilket nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder ska tolkas. Sådan förklaring kan vara i form av information om tillräckligheten i planerad framtida fondering och av fonderingsprinciper baserade på löneprognoser. Detta kan ingå i de finansiella rapporterna eller i aktuariens rapport.

▼B

Frekvens för aktuariella värderingar

27. I många länder görs inte aktuariella värderingar oftare än vart tredje år. Om en aktuariell värdering inte har färdigställts per ►M5 rapportperiodens slut ◄, ska den mest aktuella värderingen användas som grund och upplysning lämnas om värderingstidpunkten.

Koncernredovisning

28. När det gäller förmånsbestämda planer lämnas upplysning i ett av följande format, vilket återspeglar olika metoder för upplysningar och klassificering av aktuariell information:

a) I redovisningen ska en sammanställning ingå, som visar nettotillgångar tillgängliga för ersättningar, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder och det resulterande över- eller underskottet. Redovisningen ska också innehålla sammanställningar över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och förändringar i nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Redovisningen kan innefatta en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

b) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar. Upplysning om nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder lämnas i not till sammanställningarna. Redovisningen kan innefatta en separat rapport från aktuarie som stöd för nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

c) En redovisning som innefattar en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar och en sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar med nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder i en separat aktuariell rapport.

För varje format kan också en förvaltarrapport rörande förvaltningens karaktär eller en förvaltningsberättelse och en investeringsrapport bifogas sammanställningarna.

29. De som väljer de format som beskrivs i punkterna 28 (a) och (b) är av uppfattningen att kvantifiering av framtida pensionsutfästelser och andra uppgifter som tillhandahålls med dessa metoder hjälper användare att utvärdera planens aktuella status och sannolikheten för att planens förpliktelser uppfylls. De är också av uppfattningen att upplysningarna i redovisningen ska vara fullständiga i sig och inte behöva kompletterande redogörelser. Emellertid menar vissa att det format som beskrivs i punkt 28 (a) kan ge intryck av att en skuld föreligger, och enligt deras uppfattning har inte nuvärdet av framtida pensionsutfästelser samtliga de egenskaper som kännetecknar en skuld.

▼B

30. De som förespråkar det format som beskrivs i punkt 28 (c) menar att nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder inte ska innefattas i en sammanställning av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar enligt det format som beskrivs i punkt 28 (a) eller ens att upplysning ska lämnas i not enligt punkt 28 (b), eftersom det kommer att jämföras direkt med förvaltningstillgångar och en sådan jämförelse kanske inte är meningsfull. De hävdar att aktuarier inte nödvändigtvis jämför nuvärden av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder med marknadsvärdena på investeringar utan i stället kan uppskatta nuvärdet av förväntade kassaflöden från investeringarna. Därför menar de som förespråkar detta format att en sådan jämförelse sannolikt inte återspeglar aktuariens övergripande bedömning av planen och att det finns utrymme för missförstånd. Vissa menar också att oavsett hur kvantifieringen går till, ska informationen om framtida pensionsutfästelser endast finnas i den separata aktuariella rapporten där en tillbörlig förklaring kan ges.

31. Denna standard godkänner ståndpunkterna från dem som förespråkar att tillåta upplysning om information rörande framtida pensionsutfästelser i en separat rapport. Den avvisar argument mot kvantifiering av nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder. Därmed betraktas de format som beskrivs i punkt 28 (a) och (b) som godkända enligt denna standard, liksom det format som beskrivs i punkt 28 (c), så länge den finansiella informationen omfattar en hänvisning till och kompletteras av en aktuariell rapport som innefattar nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

ALLA PLANER

Värdering av förvaltningstillgångar

32. Pensionsstiftelsers investeringar ska redovisas till verkligt värde. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras verkligt värde av marknadsvärdet. När förvaltningstillgångar innehas, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används.

33. När det gäller marknadsnoterade värdepapper motsvaras det verkliga värdet vanligen av marknadsvärdet, eftersom det betraktas som det bästa måttet på värdepapperets värde per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ och för investeringens resultat under perioden. De värdepapper som har ett fast inlösenvärde och som har förvärvats för att matcha planens förpliktelser, eller vissa delar av den, kan redovisas till belopp som baseras på deras slutliga inlösenvärde, med antagande om en konstant avkastning till förfall. När förvaltningstillgångar innehas, för vilka det inte går att göra en uppskattning av verkligt värde, exempelvis samtliga aktier i ett företag, ska upplysning lämnas om orsaken till att verkligt värde inte används. I den mån investeringar redovisas till andra belopp än marknadsvärde och verkligt värde, lämnas vanligen även upplysning om verkligt värde. Tillgångar som används i en fonds verksamhet redovisas i enlighet med tillämpliga standarder.

Upplysningar

34. En pensionsstiftelses redovisning, oavsett om det gäller en avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan, ska också innehålla följande:

a) En sammanställning över förändringar i nettotillgångar tillgängliga för ersättningar,

▼B

b) en sammanställning över betydande redovisningsprinciper, och

c) en beskrivning av planen och effekten av eventuella förändringar i planen under perioden.

35. Pensionsstiftelsers redovisningar omfattar i tillämpliga fall följande:

a) En sammanställning över tillgångar tillgängliga för ersättning med upplysning om

i) tillgångar vid slutet av perioden, klassificerade på tillämpligt sätt,

ii) använd värderingsprincip avseende tillgångarna,

iii) uppgifter om eventuell enskild investering som överstiger antingen 5 procent av nettotillgångar tillgängliga för ersättningar eller 5 procent av ett tillgångsslag eller en värdepapperstyp,

iv) uppgifter om eventuell investering i arbetsgivaren och

v) skulder utöver nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

b) En sammanställning över förändringar i tillgångar tillgängliga för ersättningar som visar

i) arbetsgivarens avgifter,

ii) personalens avgifter,

iii) investeringsintäkter, såsom ränta och utdelning,

iv) övriga intäkter,

v) erlagd och erhållen ersättning (exempelvis uppdelad på ersättning avseende pension, dödsfall, handikapp och engångsbetalningar),

vi) administrativa kostnader

vii) övriga kostnader,

viii) skatt på inkomster

ix) vinst och förlust vid avyttring av investeringar och värdeförändringar avseende investeringar, och

x) överföringar till och från andra planer.

c) En beskrivning av principerna för fondering.

d) För förmånsbestämda planer, nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder (som vara olika för intjänad ersättning och ej intjänad ersättning) baserat på framtida pensionsutfästelser enligt planens villkor, på hittills utförda tjänster och genom att använda antingen nuvarande lönenivåer eller prognostiserade lönenivåer. Den informationen kan ingå i bifogad aktuariell rapport som ska läsas i sammanhang med därtill hänförlig finansiell information.

e) För avgiftsbestämda planer, en beskrivning av de betydande aktuariella antaganden som gjorts och den metod som används för att beräkna nuvärdet av framtida pensionsutfästelser enligt aktuariella metoder.

36. Pensionsstiftelsens redovisning ska innehålla en beskrivning av planen, antingen som del av de finansiella rapporterna eller i separat rapport. Den kan innehålla

a) namn på de anställda och de anställningsgrupper som omfattas av planen,

▼B

b) antalet deltagare som får ersättning och antalet övriga deltagare, med tillämplig uppdelning,

c) typen av plan – avgiftsbestämd eller förmånsbestämd,

d) en upplysning om huruvida deltagarna betalar in avgifter till planen,

e) en beskrivning av de framtida pensionsutfästelserna till deltagarna,

f) en beskrivning av eventuella avvecklingsvillkor för planen, och

g) förändringar i posterna (a) till (f) under den period som omfattas av rapporten.

Det är inte ovanligt att hänvisa till andra dokument som finns tillgängliga för användare och i vilka planen beskrivs och att endast ta med information rörande efterföljande ändringar.

IKRAFTTRÄDANDE

37. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter för pensionsstiftelser för perioder som börjar den 1 januari 1988 eller senare.

▼M32

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD (IAS) 27

Separata finansiella rapporter

SYFTE

1 Syftet med denna standard är att föreskriva redovisnings- och upplysningskrav för innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag när ett företag upprättar separata finansiella rapporter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Denna standard ska tillämpas vid redovisning av innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag när ett företag väljer, eller enligt lokala bestämmelser förpliktas, att upprätta separata finansiella rapporter.

3 Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta separata finansiella rapporter. Den är tillämplig när ett företag upprättar separata finansiella rapporter som följer internationella finansiella redovisningsstandarder (IFRS).

DEFINITIONER

▼M50

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

▼M32

En *koncernredovisning* utgör en redovisning för en koncern där moderföretagets tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader presenteras som om koncernen var en enda ekonomisk enhet.

▼M50

***Separata finansiella rapporter* är finansiella rapporter som presenteras av företag som, i enlighet med kraven i denna standard, kan välja att redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen till anskaffningsvärdet, i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*, eller enligt kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*.**

5 Följande begrepp definieras i bilaga A till IFRS 10 *Koncernredovisning*, bilaga A till IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och punkt 3 i IAS 28:

— intresseföretag

— kapitalandelsmetoden

▼M38

— koncern

— investmentföretag

— gemensamt bestämmande inflytande

▼M32

— joint venture

— samägare

— moderföretag

— betydande inflytande

— dotterföretag.

▼M50

6 Separata finansiella rapporter är sådana som presenteras utöver koncernredovisningar eller utöver de finansiella rapporterna för en investerare som inte har innehav i dotterföretag men som har innehav i intresseföretag eller joint ventures vilka enligt IAS 28 ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden, förutom under de omständigheter som anges i punkterna 8–8 A.

▼M50

7 Finansiella rapporter för ett företag som inte har ett dotterföretag, intresseföretag eller samägarinnehav i ett joint venture utgör inte några separata finansiella rapporter.

▼M32

8 Ett företag som i enlighet med punkt 4 a i IFRS 10 är befriad från koncernredovisning eller som i enlighet med punkt 17 i IAS 28 (i dess ändrade lydelse 2011) är befriad från kapitalandelsmetoden får upprätta separata finansiella rapporter som företagets enda finansiella rapporter.

▼M38

8A Ett investmentföretag som under hela den innevarande perioden och alla jämförbara redovisade perioder ska tillämpa undantaget från konsolidering för alla sina dotterföretag, i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, kan upprätta separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter.

▼M32

UPPRÄTTANDE AV SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

9 Separata finansiella rapporter ska upprättas i enlighet med alla tillämpliga IFRS, med undantag för vad som föreskrivs i punkt 10.

▼M50

10 När ett företag upprättar separata finansiella rapporter ska det redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen

a) till anskaffningsvärde,

b) i enlighet med IFRS 9, eller

c) enligt kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28.

Företaget ska tillämpa samma redovisningsprincip för varje kategori av innehav. Innehav som redovisas till anskaffningsvärde eller enligt kapitalandelsmetoden ska redovisas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* när de klassificeras som innehavda för försäljning eller värdeöverföring (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning eller värdeöverföring). Värderingen av innehav som redovisas i enlighet med IFRS 9 förändras inte i sådana sammanhang.

▼M32

11 Om ett företag, i enlighet med punkt 18 i IAS 28 (i dess ändrade lydelse 2011), väljer att värdera innehavet i intresseföretag eller joint ventures till dess verkliga värde genom resultatet i enlighet med IFRS 9 ska det även redovisa detta innehav på samma sätt i dess separata finansiella rapporter.

▼M38

11A Om ett moderföretag, i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, ska värdera sitt innehav i ett dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, ska det även redovisa sitt innehav i ett dotterföretag på samma sätt i dess separata finansiella rapporter.

▼M50

11B När ett moderföretag upphör att vara eller blir ett investmentföretag ska det redovisa ändringen från och med dagen för statusändringen, enligt följande:

a) När ett företag upphör att vara ett investmentföretag ska företaget redovisa en investering i ett dotterföretag i enlighet med punkt 10. Dagen för statusändringen ska utgöra antagen förvärvsdag. Dotterföretagets verkliga värde per den antagna förvärvsdagen ska anses vara den överförda antagna köpeskillingen vid redovisning av investeringar i enlighet med punkt 10.

▼M50

i) [utgår]

ii) [utgår]

b) När ett företag blir ett investmentföretag ska det redovisa innehav i dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9. Skillnaden mellan dotterföretagets tidigare redovisade värde och dess verkliga värde per investerarens dag för statusändring ska redovisas som vinst eller förlust i resultatet. Den ackumulerade summan av eventuella vinster eller förluster som tidigare redovisats i övrigt totalresultat för dotterföretagen ska behandlas som om investmentföretaget hade avyttrat dotterföretagen per dagen för statusändringen.

12 Utdelning från ett dotterföretag, ett joint venture eller ett intresseföretag redovisas i de separata finansiella rapporterna för ett företag när företagets rätt att ta emot utdelningen är fastslagen. Utdelningen redovisas i resultatet, såvida inte enheten väljer att använda kapitalandelsmetoden, varvid utdelningen redovisas som en minskning av investeringens redovisade värde.

▼M32

13 När ett moderföretag omorganiserar koncernens struktur genom att skapa ett nytt moderföretag ska följande kriterier uppfyllas:

a) Det nya moderföretaget får bestämmande inflytande över det ursprungliga moderföretaget genom att egetkapitalinstrument utfärdas i utbyte mot befintliga egetkapitalinstrument i det ursprungliga moderföretaget.

b) Tillgångar och skulder i den nya och i den ursprungliga koncernen är desamma omedelbart före och efter omorganisationen.

c) Ägarna till det ursprungliga moderföretaget före omorganisationen har samma absoluta och relativa intressen i den ursprungliga koncernens och den nya koncernens nettotillgångar omedelbart före och efter omorganisationen.

Det nya moderföretaget ska dessutom redovisa sitt innehav i det ursprungliga moderföretaget i enlighet med punkt 10 a i sina separata finansiella rapporter, och det nya moderföretaget ska värdera innehavet till det redovisade värdet av sin andel av posterna inom det egna kapitalet enligt det ursprungliga moderföretagets separata finansiella rapporter vid tidpunkten för omorganisationen.

14 På samma sätt kan ett företag som inte är moderföretag skapa ett nytt företag som sitt moderföretag på ett sätt som uppfyller kriterierna i punkt 13. Villkoren i punkt 13 gäller också sådana omorganisationer. I sådana fall ska hänvisningarna till ”ursprungligt moderföretag” och ”ursprunglig koncern” avse ”ursprungligt företag”.

UPPLYSNINGAR

15 Ett företag ska tillämpa alla gällande IFRS när det anger uppgifter i dess separata finansiella rapporter, inbegripet villkoren i punkterna 16 och 17.

▼M32

16 **När ett moderföretag, i enlighet med punkt 4 a i IFRS 10, väljer att inte upprätta koncernredovisningar och i stället upprättar separata finansiella rapporter ska det ange följande i de separata finansiella rapporterna:**

a) **Att de finansiella rapporterna är separata finansiella rapporter, att möjligheten till undantag från att upprätta koncernredovisning har utnyttjats, företagets namn och säte (och registreringsland, om detta ej är detsamma) för det företag för vilket koncernredovisning som uppfyller kraven i de internationella finansiella redovisningsstandarderna (IFRS) har upprättats och är tillgänglig för allmänheten, samt från vilken adress denna koncernredovisning kan erhållas.**

b) **En förteckning över betydande innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag, inklusive**

i) **investeringsobjektens namn,**

ii) **investeringsobjektens säte (och registreringsland, om detta ej är detsamma),**

iii) **storleken på ägarandelen (och röstandelen, om denna ej är densamma) i dessa investeringsobjekt.**

c) **En beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i punkt b.**

▼M38

16A **När ett investmentföretag som är ett moderföretag (annat än det moderföretag som omfattas av punkt 16) upprättar i enlighet med punkt 8A separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter ska det lämna upplysning om detta. Investmentföretaget ska också lämna de upplysningar avseende investmentföretag som krävs enligt IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag.***

17 **När ett moderföretag (annat än moderföretag som omfattas av punkterna 16–16A) eller en investerare med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett investeringsobjekt upprättar separata finansiella rapporter, ska moderföretaget eller ägarföretaget identifiera de finansiella rapporter som har upprättats i enlighet med IFRS 10, IFRS 11 eller IAS 28 (enligt ändring 2011), med vilka de sammanhänger. Moderföretaget eller ägarföretaget ska även ange följande uppgifter i de separata finansiella rapporterna:**

▼M32

a) **Att rapporterna är separata finansiella rapporter och anledningarna till varför dessa rapporter upprättas om detta inte krävs enligt lag.**

b) **En förteckning över betydande innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag, inklusive**

i) **investeringsobjektens namn,**

ii) **investeringsobjektens säte (och registreringsland, om detta ej är detsamma),**

▼**M32**

iii) **storleken på ägarandelen (och röstandelen, om denna ej är densamma) i dessa investeringsobjekt.**

c) **En beskrivning av den metod som tillämpats för att redovisa de innehav som anges i punkt b.**

Moderföretaget eller ägarföretaget ska även identifiera de finansiella rapporter som har upprättats i enlighet med IFRS 10, IFRS 11 eller IAS 28 (i dess ändrade lydelse 2011), med vilka de sammanhänger.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

18 Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning medges. ►**M38** Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, och IAS 28 (enligt ändringar 2011). ◄

▼**M38**

18A *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 5, 6, 17 och 18 ändrades och att punkterna 8A, 11A–11B, 16A och 18B–18I lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta och tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

18B Om ett moderföretag på den första tillämpningsdagen för ändringarna i *Investmentföretag* (som i denna IFRS avser inledningen av det räkenskapsår på vilket dessa ändringar tillämpas för första gången) drar slutsatsen att det är ett investmentföretag, ska det tillämpa punkterna 18C–18I på sina innehav i dotterföretag.

18C På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag som tidigare värderat sitt innehav i ett dotterföretag till anskaffningsvärdet i stället värdera det innehavet till verkligt värde via resultatet, som om kraven i denna IFRS alltid hade varit i kraft. Investmentföretaget ska retroaktivt justera det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen och ska justera balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan

(a) det tidigare redovisade värdet på investeringen och

(b) det verkliga värdet på investerarens innehav i dotterföretaget.

18D På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag som tidigare värderat sitt innehav i ett dotterföretag till verkligt värde via övrigt totalresultat fortsätta att värdera det innehavet till verkligt värde. Den ackumulerade summan av eventuella justeringar av det verkliga värde som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska överföras till balanserade vinstmedel i början av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen.

18E På den första tillämpningsdagen ska ett investmentföretag inte justera den tidigare redovisningen av innehav i ett dotterföretag som det tidigare valt att värdera till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9, såsom är tillåtet enligt punkt 10.

▼M38

18F Innan den dag som IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* tillämpas ska ett investmentföretag använda de verkliga värden som tidigare redovisats till investerare eller ledningen, om dessa värden representerar de värden som innehaven skulle ha kunnat generera på värderingsdagen vid handel med utomstående, insatta och intresserade parter.

18G Om det (enligt definitionen i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*) är praktiskt ogenomförbart att värdera innehavet i dotterföretaget enligt punkterna 18C–18F ska investmentföretaget tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkterna 18C–18F, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om den dag då det är praktiskt genomförbart för investmentföretaget att värdera dotterföretagets verkliga värde infaller före inledningen av den närmast föregående perioden, ska investeraren justera eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan

(a) det tidigare redovisade värdet på investeringen och

(b) det verkliga värdet på investerarens innehav i dotterföretaget.

Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.

18H Om ett investmentföretag har avyttrat eller förlorat det bestämmande inflytandet över ett innehav i ett dotterföretag innan den första tillämpningsdagen för ändringarna i *Investmentföretag* behöver investmentföretaget inte justera den tidigare redovisningen av den investeringen.

18I Oaktat hänvisningarna till det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen (den ”närmast föregående perioden”) i punkterna 18C–18G får ett företag också lämna justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till den ”närmast föregående perioden” i punkterna 18C–18G betraktas som hänvisningar till ”den tidigaste period för vilken justerad jämförande information presenteras”. Om ett företag lämnar ojusterade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt ange att uppgifterna inte har justerats, att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

▼M50

18J *Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter* (ändringar I IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrade punkterna 4–7, 10, 11 B och 12. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M32

Hänvisningar till IFRS 9

19 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla referenser till IFRS 9 uppfattas som referenser till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

UPPHÄVANDE AV IAS 27 (2008)

20 Denna standard utfärdas samtidigt med IFRS 10. Dessa har tillsammans företräde framför IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (i dess ändrade lydelse 2008).

▼M32

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 28

Innehav i intresseföretag och joint ventures

SYFTE

1 **Denna standard ska tillämpas vid redovisning av innehav i intresseföretag och joint ventures. Syftet är också att beskriva kraven för tillämpning av kapitalandelsmetoden vid redovisning av innehav i intresseföretag och joint ventures.**

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 **Denna standard ska tillämpas av alla företag som har gemensam kontroll eller betydande inflytande över investeringsobjektet.**

DEFINITIONER

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

Ett *intresseföretag* är ett företag över vilket ägarföretaget har ett betydande inflytande.

En *koncernredovisning* utgör en redovisning för en koncern där tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden hos moderbolaget och dess dotterbolag redovisas som om koncernen var ett enda företag.

***Kapitalandelsmetoden* är en metod för redovisning som innebär att andelar i ett företag redovisas till anskaffningsvärde vid anskaffningstillfället och därefter justeras med ägarföretagets andel av förändringen i investeringsobjektets nettotillgångar. Ägarföretagets resultat innefattar ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat, och ägarföretagets övriga totalresultat inkluderar dess andel av investeringsobjektets övriga totalresultat.**

Ett *samarbetsarrangemang* är ett arrangemang där två eller flera parter har gemensam kontroll.

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 måste ge sitt samtycke i fråga om relevanta aktiviteter kopplade till verksamheten.

Ett *joint venture* är ett samarbetsarrangemang där parterna som har gemensamt bestämmande inflytande har rätt till arrangemangets nettotillgångar.

En *samägare i ett joint venture* är en delägare i ett joint venture som har gemensamt bestämmande inflytande över detta.

***Betydande inflytande* innebär att ägarföretaget kan delta i de beslut som rör ett företags finansiella och operativa strategier, men innebär inte bestämmande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över dessa strategier.**

▼**M32**

4 Följande termer definieras i punkt 4 i IAS 27, *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter*, och i bilaga A till IFRS 10, *Koncernredovisningar*, och används i denna standard med de betydelser de har i den IFRS där de definierats:

— inflytande över ett investeringsobjekt

— koncern

— moderbolag

— separata finansiella rapporter

— dotterföretag.

BETYDANDE INFLYTANDE

5 Om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterbolag), innehar minst 20 procent av rösterna i investeringsobjektet anses ägarföretaget ha betydande inflytande, såvida inte annat klart kan påvisas. Omvänt gäller att om ett ägarföretag, direkt eller indirekt (exempelvis genom dotterbolag), innehar mindre än 20 procent av rösterna i ett annat företag, anses ägarföretaget inte kunna utöva ett betydande inflytande såvida inte ett sådant inflytande klart kan påvisas. Det förhållandet att ett annat ägarföretag innehar majoriteten eller en betydande andel i investeringsobjektet utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

6 Att ett ägarföretag utövar ett betydande inflytande styrks vanligen på ett eller flera av följande sätt:

(a) Ägarföretaget är representerat i investeringsobjektets styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

(b) Ägarföretaget deltar i arbetet med investeringsobjektets strategiska frågor och frågor som rör riktlinjer, inklusive beslut rörande aktieutdelning eller annan värdeöverföring.

(c) Det sker väsentliga transaktioner mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.

(d) Det sker ett utbyte av personal i ledande ställning mellan ägarföretaget och investeringsobjektet.

(e) Ägarföretaget och investeringsobjektet utbyter väsentlig teknisk information.

7 Ett företag kan äga teckningsoptioner, köpoptioner, skuldebrev eller egetkapitalinstrument som kan konverteras till stamaktier eller andra liknande instrument som, ifall de utnyttjas eller konverteras, kan ge företaget mer inflytande eller begränsa annan parts inflytande över ett annat företags finansiella och operativa strategier (potentiella röstberättigade aktier). Vid bedömning av huruvida ett företag har betydande inflytande beaktas förekomsten och effekten av potentiella röstberättigade aktier som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras, inklusive potentiella röstberättigade aktier som innehas av andra företag. Potentiella röstberättigade aktier kan inte utnyttjas eller konverteras utan dröjsmål om de till exempel inte kan utnyttjas eller konverteras förrän vid en senare tidpunkt eller när en framtida händelse inträffar.

8 Vid bedömning av huruvida potentiella röstberättigade aktier bidrar till ett betydande inflytande granskar företaget alla fakta och omständigheter (inklusive villkor för utnyttjande av de potentiella röstberättigade aktierna och eventuella andra avtalsmässiga villkor beaktade enskilt eller tillsammans) som påverkar potentiella rättigheter, förutom företagsledningens avsikt och den finansiella förmågan att utnyttja eller konvertera rättigheterna.

▼**M32**

9 Ett företag upphör att ha betydande inflytande över ett investeringsobjekt när det inte längre kan delta i de beslut som rör verksamhetens finansiella och operativa strategier. Det betydande inflytandet kan upphöra oavsett om det absoluta eller relativa ägandet förändras. Detta skulle exempelvis kunna inträffa om det bestämmande inflytandet över ett intresseföretag övertas av en regering, domstol, ett administrativt organ eller en tillsynsmyndighet. Det kan också vara följden av ett avtal.

KAPITALANDELSMETODEN

10 Enligt kapitalandelsmetoden redovisas ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture inledningsvis till anskaffningsvärde. Det redovisade värdet ökas eller minskas därefter för att beakta ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat efter förvärvstidpunkten. Ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat ingår i ägarföretagets resultat. Erhållna utdelningar från investeringsobjektet minskar innehavets redovisade värde. Det kan också vara nödvändigt att justera det redovisade värdet för att återspegla förändringar i ägarföretagets andel i investeringsobjektet som uppstår vid förändringar i investeringsobjektets övriga totalresultat. Sådana förändringar innefattar förändringar som uppkommit vid omvärdering av materiella anläggningstillgångar och vid valutakursdifferenser. Ägarföretagets andel av de förändringarna ska tas upp bland ägarföretagets övriga totalresultat (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*).

11 Redovisning av intäkter utifrån erhållen utdelning kan vara ett otillräckligt mått på ett ägarföretags intäkter från ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture, eftersom sambandet mellan erhållen utdelning och intresseföretagets eller joint ventureföretagets resultat kan vara litet. Eftersom ägarföretaget har ett betydande inflytande över investeringsobjektet har ägarföretaget en viss andel av intresseföretagets eller joint ventureföretagets resultat och därmed även av avkastningen på innehavet. Ägarföretaget redovisar denna andel genom att utvidga de finansiella rapporterna till att omfatta ägarföretagets andel av ett sådant investeringsobjekts resultat. En tillämpning av kapitalandelsmetoden leder därför till en mer informativ rapportering om ägarföretagets nettotillgångar och resultat.

12 När potentiella röstberättigade aktier eller andra derivat som innehåller potentiella röstberättigade aktier föreligger avgörs ett företags intresse i ett intresseföretag eller joint venture enbart på grundval av befintliga ägarintressen och återspeglar inte möjligheten att utöva eller konvertera potentiella röstberättigade aktier och andra derivatinstrument, om inte punkt 13 gäller.

13 I vissa fall har ett företag ett befintligt ägande som resultat av en transaktion som vid tillfället i fråga ger företaget tillgång till avkastningen i samband med ägarandelen. Under sådana omständigheter avgörs andelen som allokeras till företaget genom att man tar hänsyn till det eventuella utnyttjandet av de potentiellt röstberättigade aktierna och andra derivatinstrument som ger företaget tillgång till avkastningen.

▼M32

14 IFRS 9, *Finansiella instrument*, gäller inte för intressen i intresseföretag och joint ventures som redovisas med kapitalandelsmetoden. När instrument som innehåller potentiellt röstberättigade aktier ger tillgång till avkastningen knuten till ägarandelen i ett intresseföretag eller joint venture omfattas instrumenten inte av IFRS 9. I alla andra fall redovisas instrument som innehåller potentiellt röstberättigade aktier i ett intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9.

▼M65

14A Ett företag tillämpar också IFRS 9 på andra finansiella instrument i ett intresseföretag eller joint venture på vilket kapitalandelsmetoden inte tillämpas. Dessa omfattar långsiktiga innehav som, till sin innebörd, utgör del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget eller joint ventureföretaget (se punkt 38). Ett företag tillämpar IFRS 9 på sådana långsiktiga innehav innan det tillämpar punkt 38 och punkterna 40–43 i denna standard. Vid tillämpning av IFRS 9 beaktar företaget inte eventuella justeringar av det redovisade värdet av långsiktiga innehav som uppstår till följd av tillämpningen av denna standard.

▼M32

15 Om ett innehav eller en del av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture klassificeras som innehavda för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*, ska innehavet eller eventuella kvarvarande delar av innehavet som inte klassificeras som innehavda för försäljning klassificeras som anläggningstillgångar.

TILLÄMPNING AV KAPITALANDELSMETODEN

16 Ett företag som har betydande inflytande över investeringsobjektet ska redovisa sitt innehav i ett intresseföretag eller joint venture med hjälp av kapitalandelsmetoden om inte innehavet uppfyller kraven för att undantas enligt punkterna 17–19.

Undantag från tillämpning av kapitalandelsmetoden

▼M51

17 Ett företag behöver inte tillämpa kapitalandelsmetoden på sin andel i ett intresseföretag eller joint venture om företaget är ett moderbolag som är undantaget från kravet att upprätta koncernredovisning genom undantaget i punkt 4 a i IFRS 10 eller om samtliga följande villkor är uppfyllda:

(a) Företaget är ett helägt dotterbolag eller ett delägt dotterbolag till ett annat företag, och dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och har inte något att invända mot, att ägarföretaget inte tillämpar kapitalandelsmetoden.

(b) Företagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument är inte föremål för handel på en offentlig marknad (en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader).

(c) Företaget har inte ingivit, och är inte i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad.

▼M51

(d) Det yttersta moderbolaget eller ett mellanvarande moderbolag till företaget upprättar finansiella rapporter som är tillgänglig för allmänheten och som uppfyller kraven i IFRS, där dotterbolag konsolideras eller värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 10.

▼M59

18 När ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture ägs av, eller ägs indirekt av, ett företag som är en riskkapitalorganisation eller värdepappersfond, aktiefond och liknande företag inklusive försäkringsfonder (”investment-linked insurance funds”), kan företaget välja att värdera detta innehav till skäligt värde genom vinst och förlust i enlighet med IFRS 9. Företaget ska göra detta val separat för varje intresseföretag eller joint venture vid det tillfälle intresseföretaget eller joint venture anskaffas.

▼M32

19 När ett företag har ett innehav i ett intresseföretag, av vilket en andel ägs av, eller ägs indirekt av, ett företag som är en riskkapitalorganisation eller värdepappersfond, aktiefond och liknande företag inklusive försäkringsfonder (”investment-linked insurance funds”), kan företaget välja att värdera innehavet i intresseföretaget till skäligt värde genom vinst och förlust i enlighet med IFRS 9 oavsett om riskkapitalorganisationen eller värdepappersfonden, aktiefonden och liknande företag inklusive försäkringsfonder har ett betydande inflytande över den andelen av innehavet eller inte. Om företaget väljer att göra detta ska företaget tillämpa kapitalandelsmetoden på alla återstående delar av sitt innehav i ett intresseföretag som inte ägs genom en riskkapitalorganisation eller en värdepappersfond, aktiefond och liknande företag inklusive försäkringsfonder.

Klassificering som avsett för försäljning

20 Ett företag ska tillämpa IFRS 5 på ett innehav eller en del av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture som uppfyller kraven för att klassificeras som avsett för försäljning. Alla behållna andelar av ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture som inte har klassificerats som avsett för försäljning ska redovisas enligt kapitalandelsmetoden till dess avyttring av andelen som klassificerats som avsedd för försäljning äger rum. Sedan avyttrandet ägt rum ska företaget redovisa alla kvarvarande innehav i ett intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9 om inte det kvarvarande innehavet fortsätter att vara ett intresseföretag eller joint venture. I så fall ska företaget tillämpa kapitalandelsmetoden.

21 När ett innehav, eller en del av ett innehav, i ett intresseföretag som tidigare klassificerats som avsett för försäljning inte längre uppfyller villkoren för denna klassificering, ska det redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med den dag det klassificerades som avsett för försäljning. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att det innehas för försäljning ska ändras i enlighet därmed.

Upphörande med att tillämpa kapitalandelsmetoden

22 Ett företag ska upphöra med att tillämpa kapitalandelsmetoden från det datum när innehavet upphör att vara ett intresseföretag eller joint venture enligt följande:

(a) **Om innehavet blir ett dotterbolag ska ägarföretaget redovisa innehavet i enlighet med IFRS 3, *Rörelseförvärv*, och IFRS 10.**

▼M32

(b) **Om det kvarvarande innehavet i ett tidigare intresseföretag eller joint venture är en finansiell tillgång ska företaget ta upp det kvarvarande innehavet till skäligt värde. Det skäliga värdet för det kvarvarande innehavet ska tas upp till skäligt värde första gången det tas upp som en finansiell tillgång i enlighet med IFRS 9. Företaget ska ta upp som vinst eller förlust alla skillnader mellan**

(i) **det skäliga värdet på varje kvarvarande innehav och behållning från delavyttring av innehav i intresseföretaget, och**

(ii) **det redovisade värdet för innehavet vid tidpunkten när kapitalandelsmetoden avslutades.**

(c) **Om ett företag upphör med att tillämpa kapitalandelsmetoden ska företaget redovisa alla belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende innehavet på samma grund som skulle krävas om investeringsobjektet direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna.**

23 Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat av investeringsobjektet skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna, omklassificerar därför företaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när kapitalandelsmetoden inte längre tillämpas. Om ett intresseföretag eller joint venture till exempel har kumulativa växelkursskillnader som avser en utländsk verksamhet och företaget slutar tillämpa kapitalandelsmetoden ska företaget omklassificera den vinst eller förlust från den utländska verksamheten som tidigare tagits upp i övrigt totalresultat till resultatet.

24 Om ett innehav i ett intresseföretag blir ett innehav i ett joint venture eller om ett innehav i ett joint venture blir ett innehav i ett intresseföretag ska företaget fortsätta tillämpa kapitalandelsmetoden och inte justera det kvarvarande innehavet.

Förändringar i ägarandel

▼M50

25 Om ett företags ägarandel i ett intresseföretag eller joint venture minskas, men innehavet fortsätter att klassificeras antingen som ett intresseföretag eller ett joint venture, ska företaget omklassificera till resultatet den andel av vinsten eller förlusten som tidigare hade tagits upp i övrigt totalresultat avseende minskningen av ägarandelen om vinsten eller förlusten skulle behöva omklassificeras till resultatet när de tillhörande tillgångarna eller skulderna avyttrades.

▼M32

Tillvägagångssätt enligt kapitalandelsmetoden

26 Många av de tillvägagångssätt som är lämpliga för tillämpning av kapitalandelsmetoden liknar de konsolideringsförfaranden som beskrivs i IFRS 10. De synsätt som ligger till grund för hur förvärv av ett dotterbolag redovisas tillämpas dessutom även vid redovisning av förvärv av andelar i ett intresseföretag eller joint venture.

▼**M51**

27 En koncerns innehav i ett intresseföretag eller joint venture består av moderbolagets och dess dotterbolags sammanlagda innehav i det intresseföretaget eller joint ventureföretaget. De innehav som koncernens andra intresseföretag eller joint ventures har bortses det från i detta sammanhang. När ett intresseföretag eller joint venture har dotterbolag, intresseföretag eller joint ventures är det resultat, övrigt totalresultat och de nettotillgångar som beaktas vid tillämpning av kapitalandelsmetoden de som redovisats i intresseföretagets eller joint ventureföretagets finansiella rapporter (inklusive intresseföretagets eller joint ventureföretagets andel av sina intresseföretags och joint ventureföretags resultat, övrigt totalresultat och nettotillgångar), efter eventuella erforderliga justeringar i syfte att tillämpa enhetliga redovisningsprinciper (se punkterna 35 och 36A).

▼**M32**

28 De resultat som uppkommer vid ”uppströms-” och ”nedströmstransaktioner” mellan ett ägarföretag (inklusive dess dotterbolag som omfattas av koncernredovisningen) och ett intresseföretag eller joint venture redovisas i ägarföretagets finansiella rapporter endast i den utsträckning de motsvarar fristående ägarföretags innehav i intresseföretaget eller joint ventureföretaget. Exempel på uppströmstransaktioner är när ett intresseföretag eller joint venture säljer tillgångar till ägarföretaget. Exempel på ”nedströmstransaktioner” är när ett ägarföretag säljer tillgångar till ett intresseföretag eller joint venture. Ägarföretagets andel av intresseföretagets eller joint ventureföretagets resultat som är följden av dessa transaktioner elimineras.

29 När nedströmstransaktioner ger bevis för en minskning av det realiserbara nettovärdet för den tillgång som ska säljas eller en nedskrivning av de tillgångarna ska förlusterna redovisas i sin helhet av ägarföretaget. När uppströmstransaktioner ger bevis för en minskning av det realiserbara nettovärdet för den tillgång som ska köpas eller en nedskrivning av de tillgångarna ska ägarföretaget redovisa sin andel av de förlusterna.

30 Bidrag i form av en icke-monetär tillgång till ett intresseföretag eller joint venture i utbyte mot en egetkapitalandel i intresseföretaget eller joint ventureföretaget ska redovisas i enlighet med punkt 28, om inte bidraget saknar kommersiellt värde, så som det begreppet beskrivs i IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*. Om ett sådant bidrag saknar kommersiellt värde ska vinsten eller förlusten betraktas som orealiserad och inte tas upp om inte punkt 31 också gäller. Sådana orealiserade vinster och förluster ska elimineras mot den redovisade andelen med hjälp av kapitalandelsmetoden och ska inte redovisas som uppskjuten vinst eller förlust i företagets koncernredovisning av den finansiella ställningen eller i företagets redovisning av den finansiella ställningen där andelar redovisas med hjälp av kapitalandelsmetoden.

31 Om, förutom att erhålla en egetkapitalandel i ett intresseföretag eller joint venture, ett företag erhåller monetära eller icke-monetära tillgångar ska företaget fullt ut redovisa i resultatet den andel av vinsten eller förlusten på det icke-monetära bidraget som avser de monetära eller icke-monetära tillgångar som erhållits.

▼M32

32 Ett innehav redovisas enligt kapitalandelsmetoden från och med det datum det blir ett intresseföretag eller joint venture. Eventuell skillnad vid förvärvet mellan anskaffningsvärdet för innehavet och ägarföretagets andel av det verkliga värdet netto för intresseföretagets identifierbara tillgångar och skulder redovisas enligt nedan.

(a) Goodwill som är hänförlig till ett intresseföretag eller joint venture innefattas i innehavets redovisade värde. Avskrivning av denna goodwill är inte tillåten.

(b) Eventuell del av ägarföretagets andel av det verkliga värdet netto på intresseföretagets identifierbara tillgångar och skulder som överstiger innehavets anskaffningsvärde innefattas som intäkt vid fastställande av ägarföretagets andel av intresseföretagets eller joint ventureföretagets resultat för den period under vilken förvärvet skedde.

Erforderliga justeringar av ägarföretagets andel av intresseföretagets eller joint ventureföretagets resultat efter förvärvet görs även i syfte att exempelvis redovisa avskrivning av avskrivningsbara tillgångar, baserat på deras verkliga värden vid förvärvstidpunkten. På samma sätt görs erforderliga justeringar av ägarföretagets andel av det resultat efter förvärvet för nedskrivningar som redovisats av intresseföretaget eller joint ventureföretaget, exempelvis av goodwill eller av materiella anläggningstillgångar.

33 Vid tillämpning av kapitalandelsmetoden använder ägarföretaget intresseföretagets eller joint ventureföretagets senaste tillgängliga finansiella rapporter. Om ägarföretagets och intresseföretagets eller joint ventureföretagets rapportperioder slutar på olika datum upprättar intresseföretaget eller joint ventureföretaget, för ägarföretagets användning, finansiella rapporter per samma datum som ägarföretagets finansiella rapporter såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.

34 Om, i enlighet med punkt 33, ett intresseföretags eller joint ventureföretags finansiella rapporter, som används vid tillämpning av kapitalandelsmetoden, upprättas per en balansdag som skiljer sig från ägarföretagets balansdag, ska justeringar göras för att kompensera effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan den dagen och ägarföretagets balansdag. Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för intresseföretaget eller joint ventureföretaget och ägarföretaget inte överstiga tre månader. Rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan rapportperiodernas slut ska vara oförändrade från en period till en annan.

35 Ägarföretagets finansiella rapporter ska upprättas med enhetliga redovisningsprinciper för likartade transaktioner och händelser som inträffat under likartade omständigheter.

▼M51

36 Med undantag av vad som beskrivs i punkt 36A, om ett intresseföretag eller joint venture använder andra redovisningsprinciper än ägarföretaget när det gäller likartade transaktioner och händelser under likartade omständigheter, ska justeringar göras i syfte att anpassa intresseföretagets eller joint ventureföretagets redovisningsprinciper till ägarföretagets redovisningsprinciper när intresseföretagets eller joint ventureföretagets finansiella rapporter används av ägarföretaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

▼M59

36A Om ett företag som inte själv är ett investmentföretag har ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture som är ett investmentföretag, kan företaget, oaktat kraven i punkt 36, vid tillämpning av kapitalandelsmetoden välja att behålla värderingen till verkligt värde som det investmentföretaget tillämpar på sina innehav i dotterföretag. Detta val görs separat för vart och ett av innehaven i intresseföretagen eller joint venture-företagen som är investmentföretag, vid den senare av a) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget som är investmentföretag anskaffades, b) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget blir ett investmentföretag, och c) dagen då intresseföretaget eller joint venture-företaget som är investmentföretag först blir ett moderföretag.

▼M32

37 Om ett intresseföretag eller joint venture har utestående preferensaktier med kumulativ vinstutdelningsrätt, som innehas av annan part än ägarföretaget och som klassificeras som eget kapital, beräknar ägarföretaget sin andel av vinst eller förlust efter att resultatet har justerats med sådana aktiers utdelning, och detta oavsett om utdelningen har beslutats eller ej.

38 Om ett ägarföretags andel av förlusterna i ett intresseföretag eller joint venture motsvarar eller överstiger dess innehav i intresseföretaget eller joint ventureföretaget, upphör ägarföretaget att redovisa sin andel av ytterligare förluster. Innehavet i ett intresseföretag eller joint venture är det redovisade värdet på andelar i intresseföretagets eller joint ventureföretagets eget kapital vid tillämpning av kapitalandelsmetoden tillsammans med eventuella långsiktiga innehav som, till sin innebörd, utgör del av ägarföretagets innehav i intresseföretaget eller joint ventureföretaget. Exempelvis är en post, för vilken reglering inte är planerad eller som troligen inte kommer att ske inom överskådlig framtid, i praktiken en ökning av företagets innehav i detta intresseföretag eller joint venture. Sådana poster kan innefatta preferensaktier och långfristiga fordringar eller lån men innefattar inte kundfordringar, leverantörsskulder eller eventuella långfristiga fordringar för vilka adekvat säkerhet finns, såsom lån med säkerhet. Förluster som redovisas enligt kapitalandelsmetoden utöver ägarföretagets innehav i stamaktier tillämpas på andra delar av ägarföretagets innehav i ett intresseföretag eller joint venture i omvänd förmånsrättsordning (det vill säga prioritet vid konkurs).

39 När ägarföretagets innehav är nedsatt till noll, intas ytterligare förluster och en skuld redovisas, men endast till den del ägarföretaget har påtagit sig legala eller informella förpliktelser eller gjort utbetalningar å intresseföretagets eller joint ventureföretagets vägnar. Om intresseföretaget eller joint ventureföretaget senare visar vinst återgår ägarföretaget till att redovisa sin andel av dessa vinster först när dessa uppgår till samma belopp som andelen av förlusterna vilka inte redovisats av ägarföretaget.

Nedskrivningar

▼M53

40 Efter tillämpning av kapitalandelsmetoden, inklusive redovisning av intresseföretagets eller joint ventureföretagets förluster i enlighet med punkt 38, tillämpar ägarföretaget punkterna 41A–41C för att fastställa om det finns några objektiva bevis för att dess nettoinvestering i intresseföretaget eller joint ventureföretaget behöver skrivas ned.

▼**M65**

41 [Struken]

▼**M53**

41A Nettoinvesteringen i ett intresseföretag eller joint venture har ett nedskrivningsbehov och skrivs ned endast om det finns objektiva belägg för en nedskrivning till följd av att en eller flera händelser inträffat efter den första redovisningen av nettoinvesteringen (en ”förlusthändelse”) och att denna händelse (eller händelser) har en inverkan på de uppskattade framtida kassaflödena från nettoinvesteringen som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det kan vara omöjligt att identifiera en enda, åtskild händelse som orsakade nedskrivningsbehovet. I stället kan den kombinerade effekten av flera händelser ha orsakat nedskrivningsbehovet. Förluster som väntas till följd av framtida händelser, oavsett hur sannolika de är, redovisas inte. Objektiva belägg för att nettoinvesteringen har ett nedskrivningsbehov innefattar observerbara uppgifter som företag blir varse angående följande förlusthändelser:

a) Betydande finansiella svårigheter i intresseföretaget eller joint ventureföretaget.

b) Ett avtalsbrott, såsom uteblivna eller försenade betalningar av intresseföretaget eller joint ventureföretaget.

c) Företaget beviljar intresseföretaget eller joint ventureföretaget koncession som företaget annars inte hade övervägt, av ekonomiska eller juridiska skäl som har att göra med intresseföretagets eller joint ventureföretagets finansiella svårigheter.

d) Det blir sannolikt att intresseföretaget eller joint ventureföretaget kommer att gå i konkurs eller annan finansiell rekonstruktion.

e) Upphörande av en aktiv marknad för nettoinvesteringen på grund av finansiella svårigheter för ett intresseföretag eller joint venture.

41B Upphörande av en aktiv marknad eftersom intresseföretagets eller joint ventureföretagets eget kapital eller finansiella instrument inte längre är föremål för allmän handel är inte ett belägg för att en nedskrivning ska göras. En nedgradering av ett intresseföretags eller joint ventureföretagets kreditbetyg eller en minskning av det verkliga värdet av intresseföretaget eller joint ventureföretaget är inte i sig ett belägg för nedskrivning, även om det kan vara ett belägg för en nedskrivning i kombination med annan tillgänglig information.

41C Utöver de olika typerna av händelser i punkt 41A inbegriper objektiva belägg för ett nedskrivningsbehov för nettoinvesteringen i ett egetkapitalinstrument för ett intresseföretag eller joint venture information om betydande förändringar med en ogynnsam inverkan som har ägt rum i den tekniska, marknadsmässiga, ekonomisk eller juridiska omgivning i vilken intresseföretaget eller joint ventureföretaget är verksamt, och visar att kostnaden för investeringen i egetkapitalinstrumentet inte kan återvinnas. En betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument under dess anskaffningsvärde är också objektiva belägg för ett nedskrivningsbehov.

▼M53

42 Eftersom goodwill som ingår i det redovisade värdet av ett nettoinnehav i ett intresseföretag eller joint venture inte redovisas separat, görs ingen separat prövning av om denna goodwill behöver skrivas ned genom tillämpning av kraven på prövning av nedskrivningsbehovet för goodwill i IAS 36 *Nedskrivningar*. I stället prövas, i enlighet med IAS 36, om hela det redovisade värdet för investeringen behöver skrivas ned som en enda tillgång, genom en jämförelse av dess återvinningsvärde (det högsta av nyttjandevärdet och verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader) med dess redovisade värde, närhelst tillämpning av punkterna 41A–41C tyder på att nettoinnehavet kan behöva skrivas ned. En nedskrivning som görs under dessa omständigheter allokeras inte till någon tillgång, inklusive goodwill, som utgör en del av det redovisade värdet av nettoinnehavet i intresseföretaget eller joint ventureföretaget. Således ska en återföring av denna nedskrivning redovisas i enlighet med IAS 36 i den utsträckning som återvinningsvärdet av nettoinnehavet därefter ökar. Vid bestämning av innehavets nyttjandevärde beräknar företaget

a) sin andel av nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden som förväntas genereras av intresseföretaget eller joint ventureföretaget, inklusive såväl kassaflödena från intresseföretagets eller joint ventureföretagets rörelse som likvid vid slutlig avyttring av innehavet, eller

b) nuvärdet av framtida beräknade kassaflöden i form av utdelningar från intresseföretaget och likvid vid slutlig avyttring av innehavet i intresseföretaget.

De båda metoderna ger med rimliga antaganden samma resultat.

▼M32

43 Återvinningsvärdet på innehav i intresseföretag eller joint ventures beräknas för varje intresseföretag eller joint venture, såvida inte ett enskilt intresseföretag eller joint venture genererar ett kassaflöde som är beroende av kassaflödet från andra tillgångar i företaget.

SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

44 Ett innehav i ett intresseföretag eller joint venture ska redovisas i ägarföretagets separata finansiella rapporter i enlighet med punkt 10 i IAS 27 (ändrad 2011).

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

45 Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska det anges och IFRS 10, IFRS 11, *Samarbetsarrangemang*, IFRS 12, *Redovisning av andelar i andra företag*, och IAS 27 (ändrat 2011) tillämpas samtidigt.

▼M53

45A IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 40–42 och lade till punkterna 41A–41C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M50

45B *Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter* (ändringar i IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrade punkt 25. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M51**

45D *Investmentföretag; Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkterna 17, 27 och 36 ändrades och att punkt 36A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M59**

45E Genom *den årliga förbättringscykeln 2014–2016 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2016, ändrades punkterna 18 och 36 A. Företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M65**

45G *Långsiktiga innehav i intresseföretag och joint ventures*, som utfärdades i oktober 2017, innebar att punkt 14A lades till och att punkt 41 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare, med undantag för vad som anges i punkterna 45H–45K. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

45H Ett företag som första gången tillämpar ändringarna i punkt 45G samtidigt som det första gången tillämpar IFRS 9, ska tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 9 på de långsiktiga innehav som beskrivs i punkt 14A.

45I Ett företag som första gången tillämpar ändringarna i punkt 45G samtidigt som det första gången tillämpar IFRS 9, ska tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 9 som krävs för att tillämpa de krav för långsiktiga intressen som anges i punkt 14A. För detta ändamål ska hänvisningar till den första tillämpningsdagen för IFRS 9 läsas som en hänvisning till början av den årliga rapporteringsperiod under vilken företaget först tillämpar ändringarna (den dag då ändringarna tillämpas första gången). Företaget behöver inte räkna om tidigare perioder för att återspegla tillämpningen av ändringarna. Företaget får räkna om tidigare perioder endast om det är möjligt utan efterrationaliseringar.

45J När ändringarna i punkt 45G tillämpas första gången behöver ett företag som tillämpar den tillfälliga befrielsen från IFRS 9 i enlighet med IFRS 4 *Försäkringsavtal* inte räkna om tidigare perioder för att återspegla att ändringarna tillämpas. Företaget får räkna om tidigare perioder endast om det är möjligt utan efterrationaliseringar.

▼**M65**

45K Om ett företag inte räknar om tidigare perioder med tillämpning av punkt 45I eller punkt 45J, ska det på den första tillämpningsdagen för ändringarna, i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) redovisa eventuella skillnader mellan:

a) det tidigare redovisade värdet för långsiktiga innehav som beskrivs i punkt 14A per denna tidpunkt, och

b) det redovisade värdet av dessa långfristiga innehav per denna tidpunkt.

▼**M32**

Hänvisningar till IFRS 9

46 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 även uppfattas som en hänvisning till IAS 39.

UPPHÄVANDE AV IAS 28 (2003)

47 Denna standard ersätter IAS 28, *Innehav i intresseföretag* (i dess ändrade lydelse 2003).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 29

Finansiell rapportering i höginflationsländer

TILLÄMPNINGSOMRÅDE ►M8 [1] ◄

1. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter, inklusive koncernredovisningen, för företag vars funktionella valuta är en valuta i ett höginflationsland.

2. För företag som är verksamma i höginflationsländer är det inte meningsfullt att redovisa verksamhetens resultat och finansiell ställning i lokal valuta utan inflationsjustering. Pengar förlorar sin köpkraft så snabbt att jämförelser mellan belopp från transaktioner och andra händelser som inträffat vid olika tidpunkter, även om de inträffat inom samma redovisningsperiod, blir missvisande.

3. Denna standard anger inte en viss inflationstakt vid vilken höginflation bedöms föreligga. Det är en fråga om bedömning när det blir nödvändigt att inflationsjustera de finansiella rapporterna i enlighet med standarden. Vid höginflation kännetecknas ett lands ekonomi av vissa egenskaper som omfattar men inte begränsas till följande:

   a) Landets invånare föredrar att hålla sina tillgångar i icke-monetära tillgångar eller i en relativt stabil utländsk valuta. Tillgångar som innehas i lokal valuta investeras omedelbart i syfte att bevara köpkraften.

   b) Allmänheten mäter inte penningbelopp i den lokala valutan utan i en relativt stabil utländsk valuta. Priser kan vara angivna i den utländska valutan.

   c) Försäljning och köp på kredit sker till priser som kompenserar för förväntad försämrad köpkraft under kreditperioden, även om denna period är kort.

   d) Räntenivåer, löner och priser är kopplade till ett prisindex.

   e) Den ackumulerade inflationstakten närmar sig eller överstiger 100 procent under en treårsperiod.

4. Alla företag som upprättar finansiella rapporter i samma höginflationslands valuta bör tillämpa standarden från samma tidpunkt. Standarden ska emellertid tillämpas på finansiella rapporter för företag från början av den rapportperiod för vilken företaget anger att landet i vars valuta de finansiella rapporterna upprättas har drabbats av höginflation.

INFLATIONSJUSTERING AV FINANSIELLA RAPPORTER

5. Priser förändras över tiden till följd av olika särskilda eller allmänna politiska, ekonomiska och sociala faktorer. Förändringar av utbud och efterfrågan samt tekniska förändringar kan leda till betydande och av varandra oberoende prisfluktuationer. Dessutom kan allmänna faktorer leda till förändringar av den allmänna prisnivån och därmed av pengars köpkraft.

[1] Som en del av *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 ändrade styrelsen de termer som används i IAS 29 för att skapa överensstämmelse med andra standarder enligt följande: (a) ”marknadsvärde” ändrades till ”verkligt värde” och (b) ”verksamhetens resultat” och ”nettoresultat” ändrades till ”vinst eller förlust”.

▼M8

6. Företag som upprättar finansiella rapporter baserat på anskaffningsvärde gör detta utan beaktande av vare sig ändringar i den allmänna prisnivån eller ökningar av särskilda priser för redovisade tillgångar och skulder. Undantagen är de tillgångar och skulder som företaget måste, eller väljer att, värdera till det verkliga värdet. Till exempel kan materiella anläggningstillgångar omvärderas till verkligt värde och biologiska tillgångar ska i allmänhet värderas till verkligt värde. En del företag upprättar dock finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde, som återspeglar förändringar i de särskilda priserna på tillgångarna.

▼B

7. I höginflationsländer är finansiella rapporter, vare sig de baseras på återanskaffningsvärde eller anskaffningsvärde, endast användbara om de uttrycks i den värdeenhet som gäller ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Följden blir att standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för företag som rapporterar i ett höginflationslands valuta. Det är inte tillåtet att presentera den information som enligt denna standard krävs, som ett komplement till finansiella rapporter som inte inflationsjusterats. Vidare uppmuntras inte företag att upprätta separata finansiella rapporter innan inflationsjusteringen har genomförts.

▼M8

8. Finansiella rapporter för ett företag vars funktionella valuta är ett höginflationslands valuta ska, oavsett om rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, uttryckas i den gällande värdeenheten i slutet av rapporteringsperioden. Jämförelsetal för föregående period, som krävs enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (omarbetad 2007), och eventuell information avseende tidigare perioder ska också uttryckas i den gällande värdeenheten i slutet av rapporteringsperioden. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42(b) och 43 i IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*, tillämpliga.

▼B

9. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder inkluderas i resultatet och redovisas separat.

10. Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver användning av vissa metoder samt är en fråga om bedömning. Konsekvent tillämpning av dessa metoder och bedömningar från period till period är viktigare än exakthet avseende de belopp som ingår i de inflationsjusterade finansiella rapporterna.

Finansiella rapporter som baseras på anskaffningsvärde

▼M5

Rapporten över finansiell ställning

▼B

11. ►M5 Beloppet i rapport över finansiell ställning ◄ som inte redan uttryckts i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex.

12. Monetära poster räknas inte om eftersom de redan uttrycks i den ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten. Monetära poster är kontanter samt poster som ska erhållas eller erläggas i kontanter.

▼B

13. Tillgångar och skulder som genom avtal kopplats till prisförändringar, exempelvis obligationer och lån knutna till ett index, justeras i enlighet med avtalet för att fastställa utestående belopp per ►M5 rapportperiodens slut ◄. Posterna redovisas till detta belopp i den inflationsjusterade ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M8

14. Övriga tillgångar och skulder är icke-monetära. Vissa icke-monetära poster redovisas till värdet i slutet av rapporteringsperioden, exempelvis nettoförsäljningsvärde och verkligt värde, varför de inte inflationsjusteras. Övriga icke-monetära tillgångar och skulder inflationsjusteras.

15. De flesta icke-monetära poster redovisas till anskaffningsvärde eller till anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar. Därför uttrycks de i de belopp som gällde vid anskaffningstidpunkten. Varje posts inflationsjusterade anskaffningsvärde, eller anskaffningsvärde efter avdrag för avskrivningar, bestäms genom att justera anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar för förändringar i det allmänna prisindexet från förvärvsdatum till slutet av rapportperioden. Till exempel inflationsjusteras materiella anläggningstillgångar, lager av råvaror och färdiga produkter, goodwill, patent, varumärken och liknande tillgångar från respektive anskaffningstidpunkt. Lager av delvis färdiga och färdiga produkter inflationsjusteras från de tidpunkter när företaget ådrog sig kostnaderna för inköp och bearbetning.

▼B

16. Det kanske inte finns utförliga uppgifter om anskaffningstidpunkter för materiella anläggningstillgångar att tillgå eller så kanske de inte kan uppskattas. I nder sådana sällsynta fall kan det bli nödvändigt att, under den första perioden standarden tillämpas, använda en oberoende, professionell värderare för bedömning av posternas värde, som grund för inflationsjusteringen.

17. Det kanske inte finns något allmänt prisindex tillgängligt för de perioder för vilka inflationsjustering av materiella anläggningstillgångar krävs enligt standarden. Under sådana omständigheter kan det bli nödvändigt att använda en uppskattning som exempelvis baseras på förändringar i växelkursen mellan den funktionella valutan och en relativt stabil utländsk valuta.

18. En del icke-monetära poster redovisas till belopp som gällde vid andra datum än anskaffningstidpunkten eller per ►M5 rapportperiodens slut ◄, exempelvis materiella anläggningstillgångar som omvärderats vid en tidigare tidpunkt. I dessa fall ska redovisat värde inflationsjusteras från tidpunkten för den föregående omvärderingen.

▼M8

19. En icke-monetär tillgångs inflationsjusterade värde minskas, i enlighet med tillämpliga standarder, när det överskrider postens återvinningsvärde. Till exempel minskas inflationsjusterade belopp för materiella anläggningstillgångar, goodwill, patent och varumärken till återvinningsvärdet och inflationsjusterade belopp för varor i lager minskas till nettoförsäljningsvärdet.

20. Intresseföretag som redovisas enligt kapitalandelsmetoden kan upprätta sina finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta. Balansräkning och totalresultaträkning för ett dylikt intresseföretag inflationsjusteras i enlighet med denna standard, i syfte att beräkna delägarens andel av objektets nettotillgångar och vinst eller förlust. När intresseföretagets inflationsjusterade finansiella rapporter uttrycks i en utländsk valuta räknas de om till balansdagskurs.

▼B

21. Inflationen påverkar vanligtvis ett företags lånekostnader. Det är inte korrekt att både inflationsjustera investeringar som är lånefinansierade och aktivera den del av låneutgiften som kompenserar för inflationen under samma period. Denna del av låneutgifterna belastar resultatet för den period till vilken den är hänförlig.

22. Ett företag kan förvärva tillgångar enligt överenskommelser som tillåter det att senarelägga betalningar utan att ådra sig uttryckliga räntekostnader. När det är praktiskt ogenomförbart att påföra ett räntebelopp, sker inflationsjustering för sådana tillgångar från betalningstidpunkten i stället för från anskaffningstidpunkten.

23. [Struken]

24. I början av den första perioden när standarden tillämpas ska de olika posterna i eget kapital, förutom balanserade vinstmedel och omvärderingsreserver, inflationsjusteras med ett allmänt prisindex från periodens början eller när posterna på annat sätt uppkom. Omvärderingsreserver som uppkommit under tidigare perioder elimineras. Inflationsjusterade balanserade vinstmedel härleds från alla övriga belopp i den inflationsjusterade ►M5 rapport över finansiell ställning ◄.

25. I slutet av den första perioden och under efterföljande perioder ska alla poster i eget kapital inflationsjusteras från periodens början, eller från det datum när de tillfördes om det inträffat senare, med tillämpning av ett allmänt prisindex. Periodens förändringar i eget kapital ska anges i enlighet med IAS 1.

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

26. Enligt standarden ska alla poster i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ uttryckas i på ►M5 rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet. Därför måste alla belopp inflationsjusteras genom att tillämpa förändringarna i det allmänna prisindexet från de datum då intäkts- och kostnadsposterna första gången fördes in i de finansiella rapporterna.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

27. Under en period med inflation förlorar ett företag vars monetära tillgångar överstiger de monetära skulderna köpkraft och ett företag vars monetära skulder överstiger de monetära tillgångarna vinner köpkraft, i den mån tillgångarna och skulderna inte är knutna till en prisnivå. Denna vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder kan härledas som den skillnad som uppkommer vid inflationsjustering av icke-monetära tillgångar, eget kapital och ►M5 poster i rapporten över totalresultat ◄ och inflationsjustering av tillgångar och skulder som är knutna till index. Vinst eller förlust kan uppskattas genom att tillämpa förändringen i det allmänna prisindexet på periodens vägda genomsnittsvärde för skillnaden mellan monetära tillgångar och monetära skulder.

▼M8

28. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder ska inkluderas i resultaträkningen. Justeringen av tillgångar och skulder som genom avtal knutits till prisförändringar i enlighet med punkt 13 kvittas mot vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder. Övriga poster i resultaträkningen, såsom ränteintäkter och räntekostnader samt valutakursdifferenser som är hänförliga till investerade eller lånade medel, sammanhänger också med monetära nettotillgångar och -skulder. Även om sådana poster redovisas separat, kan det vara värdefullt om de redovisas tillsammans med vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder i totalresultaträkningen.

▼B

Finansiella rapporter som baseras på återanskaffningsvärde

▼M5

Rapporten över finansiell ställning

▼B

29. Poster som redovisas till återanskaffningsvärde inflationsjusteras inte eftersom de redan uttrycks i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet. Övriga poster i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ inflationsjusteras i enlighet med punkterna 11 till 25.

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

30. ►M5 Rapporter över totalresultat ◄ som baseras på återanskaffningsvärdet, före inflationsjustering, utgår i allmänhet från återanskaffningsvärdet per den tidpunkt då de underliggande transaktionerna eller händelserna inträffade. Kostnad för sålda varor och avskrivningar redovisas till återanskaffningsvärdet vid tidpunkten för förbrukningen. Försäljningskostnader och övriga kostnader redovisas till sina monetära belopp när de inträffade. Alla belopp måste därför inflationsjusteras till gällande värdeenhet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ med hjälp av ett allmänt prisindex.

Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder

31. Vinst eller förlust på monetära nettotillgångar och -skulder redovisas i enlighet med punkterna 27 och 28.

Skatter

32. Inflationsjusteringen av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kan ge upphov till skillnader mellan tillgångarnas och skuldernas redovisade värde i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och deras skattemässiga värden. Dessa skillnader redovisas i enlighet med IAS 12, *Inkomstskatter*.

▼M5

Rapport över kassaflöden

▼B

33. Standarden kräver att alla poster i ►M5 rapporten över kassaflöden ◄ uttrycks i ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet.

▼B

Jämförelsetal

▼M8

34. Jämförelsetal för föregående rapportperiod, vare sig de baserades på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex så att den jämförande informationen redovisas i gällande värdeenhet vid rapportperiodens slut. Information som lämnas för tidigare perioder uttrycks också i gällande värdeenhet vid rapportperiodens slut. När det gäller att redovisa jämförelsetal i en annan rapporteringsvaluta är punkterna 42(b) och 43 i IAS 21 tillämpliga.

▼B

Koncernredovisning

35. Ett moderföretag som upprättar finansiella rapporter i ett höginflationslands valuta kan ha dotterföretag som också upprättar finansiella rapporter i höginflationsländers valutor. Finansiella rapporter för sådana dotterföretag måste inflationsjusteras med hjälp av ett allmänt prisindex för det land i vars valuta dotterföretaget upprättar sina finansiella rapporterar innan dessa rapporter kan inkluderas i moderföretagets koncernredovisning. När ett sådant dotterföretag är ett utländskt dotterföretag, räknas dess inflationsjusterade finansiella rapporter om till balansdagskursen. Finansiella rapporter för dotterföretag som inte redovisar i höginflationsländers valutor behandlas i enlighet med IAS 21.

36. Om finansiella rapporter med olika ►M5 slut på rapportperioder ◄ omfattas av en koncernredovisning, måste alla poster, oavsett om de är icke-monetära eller monetära, inflationsjusteras till gällande värdeenhet ►M5 per datumet ◄ för koncernredovisningen.

Val och användning av allmänt prisindex

37. Inflationsjustering av finansiella rapporter i enlighet med denna standard kräver tillämpning av ett allmänt prisindex, som återspeglar förändringar i köpkraft. Alla företag som redovisar i samma valuta bör använda samma index.

LÄNDER SOM UPPHÖR ATT VARA HÖGINFLATIONSLÄNDER

38. När ett land upphör att vara ett höginflationsland och ett företag upphör att upprätta finansiella rapporter i enlighet med denna standard, ska företaget använda de belopp som uttrycks i gällande värdeenhet i slutet av föregående rapporteringsperiod, som bas för redovisade värden i de efterföljande finansiella rapporterna.

UPPLYSNINGAR

39. Följande upplysningar ska lämnas

a) det faktum att de finansiella rapporterna och jämförelsetalen för tidigare perioder har inflationsjusterats i syfte att återspegla förändringar i köpkraft avseende den funktionella valutan och därför uttrycks i på ►M5 rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenhet,

▼B

b) om de finansiella rapporterna baseras på anskaffningsvärde eller återanskaffningsvärde, och

c) vilket prisindex som används och prisindexets nivå ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, samt förändringar i index under aktuell och föregående rapportperiod.

40. De upplysningar som krävs enligt denna standard är nödvändiga för att klargöra vilken princip som används för att hantera inflationens inverkan på de finansiella rapporterna. De är även avsedda att tillhandahålla övrig information som krävs för att förstå principen och de uppkomna beloppen.

IKRAFTTRÄDANDE

41. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1990 eller senare.

▼M32

_____

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 32

Finansiella instrument: Klassificering

SYFTE

1. [Struken]

2. Syftet med denna standard är att ange principer för att klassificera finansiella instrument som skulder eller eget kapital samt för kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Den tillämpas på klassificeringen av finansiella instrument, sett från emittentens perspektiv, i finansiella tillgångar, finansiella skulder och egetkapitalinstrument, samt klassificeringen av hänförliga räntor, utdelningar, vinster och förluster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Vidare behandlas under vilka förutsättningar finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra.

▼M53

3. Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IFRS 9 *Finansiella instrument*, och principerna för att lämna upplysning om dessa i IFRS 7 *Finansiella instrument*: *Upplysningar*.

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

4. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument, förutom följande:

a) De innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna standard. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures.

▼B

b) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, *Ersättningar till anställda*, tillämpas.

▼M12

_____

▼M53

d) Försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4 *Försäkringsavtal*. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IFRS 9 kräver att företaget redovisar dem separat. Dessutom ska en emittent tillämpa denna standard på finansiella garantiavtal om emittenten tillämpar IFRS 9 vid redovisning och värdering av avtalen, men ska tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4 d i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.

▼M53

e) Finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom de innehåller en diskretionär del. Utfärdaren av dessa instrument undantas från att på dessa delar tillämpa punkterna 15–32 och VT25–VT35 i denna standard avseende skillnaden mellan finansiella skulder och egetkapitalinstrument. Dessa instrument är emellertid underställda alla andra krav i denna standard. Standarden ska dessutom tillämpas på derivat som är inbäddade i dessa instrument (se IFRS 9).

▼B

f) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom

i) avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas,

ii) punkterna 33 och 34 i denna standard som ska tillämpas på egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med företags aktieoptionsprogram och alla andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

5–7. [Struken]

▼M53

8. Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument. Undantagna är de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende köp, försäljning eller förbrukning. Denna standard ska emellertid tillämpas på de avtal som företaget identifierar som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 2.5 i IFRS 9 *Finansiella instrument.*

▼B

9. Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument. Dessa innefattar

a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,

b) när möjligheten att reglera avtalet genom kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, och när företagets praxis är att reglera liknande avtal med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet innan lösen eller förfall),

c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och

d) när den icke-finansiella posten som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

▼B

Om (b) eller (c) är tillämpliga på ett avtal har detta inte ingåtts i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets behov avseende förväntade köp, försäljning eller förbrukning, och det faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal för vilka punkt 8 kan tillämpas ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med syftet att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade förvärvs-, försäljnings- eller förbrukningsbehov, och om de därmed faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

10. En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 9 (a) eller (d), faller inom tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås i syfte att erhålla eller tillhandahålla den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade förvärvs-, försäljnings- eller förbrukningsbehov.

DEFINITIONER (SE ÄVEN PUNKTERNA VT3–VT23)

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

Ett *finansiellt instrument* är varje form av avtal som ger upphov till en finansiell tillgång i ett företag och en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument i ett annat företag.

En *finansiell tillgång* är varje tillgång i form av

a) kontanter,

b) egetkapitalinstrument i ett annat företag,

c) avtalsenlig rätt att

i) erhålla kontanter eller annan finansiell tillgång från ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med annat företag under villkor som kan vara förmånliga för företaget, eller

d) avtal som kommer att eller kan komma att regleras med företagets egna egetkapitalinstrument och är

i) ett instrument som inte är ett derivat och som medför att företaget är eller kan bli förpliktigat att erhålla ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

▼M6

ii) ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. I detta syfte ingår inte i ”företagets egna egetkapitalinstrument” inlösbara finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

▼M6

En *finansiell skuld* är varje skuld i form av:

a) avtalsenlig förpliktelse att:

i) erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med annat företag under villkor som kan vara oförmånliga för företaget, eller

b) avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument och är:

i) ett instrument som inte är ett derivat och som medför att företaget är eller kan bli förpliktigat att erlägga ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

ii) ►M21 ett derivat som kommer att eller kan komma att regleras på annat sätt än genom att byta ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna proportionellt till alla sina befintliga ägare till samma slag av egetkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. Även för dessa ändamål företagets egna egetkapitalinstrument ◄ inlösbara finansiella instrument som är klassificerade som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B, instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida erhållande eller erläggande av företagets egna egetkapitalinstrument.

Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

▼B

Ett *egetkapitalinstrument* är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

▼M33

Verkligt värde är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.)

▼M6

Ett *inlösbart instrument* är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång eller som automatiskt återinlöses av emittenten när en osäker framtida händelse inträffar eller när innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension.

▼M53

12. Följande begrepp definieras i bilaga A till IFRS 9 eller punkt 9 i IAS 39 *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering* med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 39 och IFRS 9.

— upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld

— borttagande från rapporten över finansiell ställning

— derivat

— effektivräntemetoden

— finansiellt garantiavtal

— finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet

— bindande åtagande

— prognostiserad transaktion

— säkringseffektivitet

— säkrad post

— säkringsinstrument

— innehas för handel

— avistaköp eller avistaförsäljning

— transaktionskostnader.

▼B

13. I denna standard används begreppen ”avtal” och ”avtalsenlig” för att beteckna en överenskommelse mellan två eller flera parter och som har tydliga ekonomiska följder som parterna har liten, eller ingen, möjlighet att undvika, vanligtvis eftersom avtalet är rättsligt giltigt. Avtal, inklusive finansiella instrument, kan ha många olika former och behöver inte vara skriftliga.

14. I denna standard omfattar begreppet ”företag” (”entity”) fysiska personer, bolag, stiftelser, föreningar och statliga myndigheter.

KLASSIFICERING

▼M6

Skulder och eget kapital (se även punkterna AG13-AG14J och AG25–AG29A)

▼B

15. Företag som emitterat ett finansiellt instrument ska vid första redovisningstillfället redovisa instrumentet, eller dess delar, som finansiell skuld, som finansiell tillgång eller som egetkapitalinstrument i enlighet med den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet samt i enlighet med definitionerna av finansiell skuld, finansiell tillgång och egetkapitalinstrument.

16. När ett företag tillämpar definitionerna i punkt 11 för att fastställa huruvida ett finansiellt instrument är ett egetkapitalinstrument och inte en finansiell skuld, är instrumentet ett egetkapitalinstrument endast om både villkoren (a) och (b) nedan är uppfyllda.

a) Instrumentet innefattar inte någon avtalsenlig förpliktelse att

i) erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag, eller

ii) byta en finansiell tillgång eller finansiell skuld med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig vara oförmånliga för emittenten.

▼**M21**

b) Om instrumentet kommer att eller kan komma att regleras med emittentens egna egetkapitalinstrument är det

i) ett instrument som inte är ett derivat, vilket medför att det inte finns någon avtalsenlig förpliktelse för emittenten att erlägga ett variabelt antal av företagets egna egetkapitalinstrument, eller

ii) ett derivat som endast kommer att regleras genom att emittenten byter ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång mot ett fastställt antal av företagets egna egetkapitalinstrument. För detta ändamål utgör teckningsrätter, optioner eller teckningsoptioner för att förvärva ett fastställt antal av företagets egetkapitalinstrument för ett fastställt kontantbelopp i vilken som helst valuta egetkapitalinstrument om företaget erbjuder teckningsrätterna, optionerna eller teckningsoptionerna i proportionella andelar till alla sina befintliga ägare till samma slag av egenkapitalinstrument som inte är derivatinstrument. I detta syfte ingår inte i ”emittentens egna egetkapitalinstrument” instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D, eller instrument som i sig själva är avtal om framtida mottagande och leverans av emittentens egna egetkapitalinstrument.

▼**M6**

En avtalsenlig förpliktelse, inklusive sådan som uppkommit från ett derivat, som kommer eller kan komma att resultera i ett framtida erhållande eller erläggande av emittentens egna egetkapitalinstrument, men som inte uppfyller villkoren under a och b ovan, är inte ett egetkapitalinstrument. Undantag är att ett instrument som kan definieras som en finansiell skuld klassificeras som egetkapitalinstrument om det har de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

Inlösbara instrument

16A. Ett inlösbart finansiellt instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång på innehavarens begäran. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:

a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:

i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och

ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.

b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:

i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och

ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.

▼**M6**

c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper. De måste till exempel alla vara inlösbara, och den formel eller den andra metod som används för att beräkna återköpsvärdet eller inlösenvärdet är densamma för alla instrument i denna klass.

d) Bortsett från den avtalsenliga förpliktelsen för emittenten att återköpa eller inlösa instrumentet mot kontanter eller annan finansiell tillgång medför inte instrumentet några avtalsenliga förpliktelser att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget, och det är inte ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument enligt b i definitionen av en finansiell skuld.

e) Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baserar sig huvudsakligen på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd (exklusive instrumentets eventuella effekter).

16B. För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:

a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och

b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av inlösbara instrument.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16 som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att detta villkor är uppfyllt ska det inte klassificera det inlösbara instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Instrument eller delar av instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

16C. Vissa finansiella instrument medför en avtalsenlig förpliktelse för emittenten att vid likvidation överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar till ett annat företag. Denna förpliktelse uppstår eftersom det antingen är säkert att likvidationen kommer att inträffa eller att detta ligger utanför företagets kontroll (till exempel ett företag med begränsad livslängd) eller det är osäkert om likvidation kommer att inträffa men detta beror på innehavaren av instrumentet. Med avvikelse från definitionen av finansiell skuld klassificeras ett instrument som medför en sådan förpliktelse som ett egetkapitalinstrument om det har följande egenskaper:

▼**M6**

a) Det ger innehavaren rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation. Företagets nettotillgångar är de tillgångar som återstår efter avdrag för alla andra anspråk på dess tillgångar. En proportionell andel fastställs genom att:

i) företagets nettotillgångar vid likvidationen delas upp i enheter med lika stora belopp, och

ii) detta belopp multipliceras med det antal enheter som innehavaren av det finansiella instrumentet innehar.

b) Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser. Eftersom instrumentet tillhör denna klass:

i) har det ingen prioritet framför andra anspråk på företagets tillgångar vid likvidationen, och

ii) behöver inte konverteras till ett annat instrument innan det tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.

c) Alla finansiella instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser måste ha identiska avtalsenliga förpliktelser för emittenten att överlämna en proportionell andel av sina nettotillgångar vid likvidation.

16D. För att ett instrument ska klassificeras som ett egetkapitalinstrument måste det ha alla ovan beskrivna egenskaper och emittenten får dessutom inte ha några andra finansiella instrument eller avtal som har:

a) totala kassaflöden som huvudsakligen baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar (exklusive ett sådant instruments eller avtals eventuella effekter) och

b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen till innehavarna av instrumenten.

Vid tillämpningen av denna bestämmelse ska företaget inte beakta icke-finansiella avtal med innehavare av instrument som beskrivs i punkt 16C som har avtalsvillkor som liknar avtalsvillkoren för ett motsvarande avtal som kan finnas mellan någon som inte innehar ett instrument och emittenten. Om företaget inte kan fastställa att detta villkor är uppfyllt ska det inte klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

▼M6

Omklassificering av inlösbara instrument och instrument som medför en förpliktelse för företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part

16E. Ett företag ska klassificera ett finansiellt instrument som ett egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i dessa punkter. Ett företag ska omklassificera ett finansiellt instrument från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper och uppfylla alla de krav som anges i dessa punkter. Om ett företag till exempel löser in alla sina emitterade ej inlösbara instrument och eventuella inlösbara instrument som förblir utestående har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B ska företaget omklassificera de inlösbara instrumenten som egetkapitalinstrument från det datum då det löser in de ej inlösbara instrumenten.

16F. Ett företag ska redovisa omklassificeringen av ett instrument enligt punkt 16E enligt följande:

a) Det ska omklassificera ett egetkapitalinstrument som en finansiell skuld från det datum då instrumentet upphör att ha alla de egenskaper eller uppfylla de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Den finansiella skulden ska värderas till instrumentets verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen. Företaget ska redovisa eventuella skillnader mellan egetkapitalinstrumentets redovisade värde och den finansiella skuldens verkliga värde vid tidpunkten för omklassificeringen mot eget kapital.

b) Det ska omklassificera en finansiell skuld som eget kapital från det datum då instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de krav som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Ett egetkapitalinstrument ska värderas till den finansiella skuldens redovisade värde vid tidpunkten för omklassificeringen.

▼B

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkt 16 (a))

►M6 17. Med undantag av de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D är det som skiljer en finansiell skuld från ett egetkapitalinstrument förekomsten av en avtalsenlig förpliktelse för den part som emitterat instrumentet (emittenten) att antingen erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till motparten (innehavaren) eller att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med innehavaren utifrån villkor som kan vara oförmånliga för emittenten. ◄ Även om ►M5 ägaren ◄ av ett egetkapitalinstrument kan ha rätt till en proportionell andel av eventuella utdelningar har emittenten ingen avtalsenlig förpliktelse att lämna utdelning eftersom emittenten inte kan åläggas att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång till annan part.

▼M6

18. Ett finansiellt instruments klassificering i balansräkningen beror på den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet, inte den juridiska formen. Normalt sammanfaller den ekonomiska innebörden och den juridiska formen, men inte alltid. Vissa finansiella instrument är juridiskt utformade som eget kapital men deras ekonomiska innebörd är skulder och andra instrument kan kombinera villkor som är utmärkande för egetkapitalinstrument med sådana som är utmärkande för finansiella skulder. Exempelvis:

▼B

a) en preferensaktie som innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in aktien till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter, är en finansiell skuld.

▼M6

b) ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösbart instrument”) är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis kan öppna investeringsfonder, ”unit trusts”, andelsägda bolag och vissa ekonomiska föreningar erbjuda sina andelsinnehavare eller medlemmar rätten att vid valfri tidpunkt lösa in sitt innehav hos emittenten mot ett kontantbelopp, vilket medför att andelsinnehavarens eller medlemmens innehav klassificeras som finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificeringen av en finansiell skuld förhindrar emellertid inte användningen av beskrivningar som ”nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare” och ”ändring av nettoandelsvärde hänförligt till andelsägare” i de finansiella rapporterna för ett företag som inte har eget kapital (exempelvis vissa aktiefonder och värdepappersfonder, se exempel 7) eller användningen av ytterligare upplysningar för att visa att medlemmarnas totala andel omfattar poster såsom reserver som uppfyller definitionen på eget kapital och inlösbara instrument som inte gör det (se exempel 8).

19. Om ett företag inte har en ovillkorad rättighet att undgå att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång för att reglera en avtalsenlig förpliktelse, uppfyller förpliktelsen definitionen av en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Exempelvis:

▼B

a) en restriktion på företagets förmåga att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse beroende på brist på tillgång till utländsk valuta eller krav på godkännande från tillsynsmyndighet innan betalningen kan verkställas, upphäver inte att företaget har en avtalsenlig förpliktelse eller att ►M5 ägaren ◄ inte har en avtalsenlig rättighet knuten till instrumentet.

b) en avtalsenlig förpliktelse som är beroende av att motparten utnyttjar rätten till inlösen är en finansiell skuld, eftersom företaget inte har en ovillkorad rättighet att undgå att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång.

▼B

20. Ett finansiellt instrument som inte uttryckligen innehåller en avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång kan ändå utgöra en förpliktelse beroende på hur villkoren är utformade. Exempelvis

a) ett finansiellt instrument kan innehålla en icke-finansiell förpliktelse som måste regleras endast om företaget inte kan lämna utdelning eller lösa in instrumentet. Om företaget endast kan undgå en överföring av kontanter eller annan finansiell tillgång genom att reglera den icke-finansiella förpliktelsen, är det finansiella instrumentet en finansiell skuld.

b) ett finansiellt instrument är en finansiell skuld om det innebär att företaget vid reglering kommer att erlägga antingen

i) kontanter eller annan finansiell tillgång, eller

ii) sina egna aktier vars värde är fastställt till ett betydligt högre värde än värdet på kontanterna eller den andra finansiella tillgången.

Även om företaget inte har en uttrycklig avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång, är värdet på aktieregleringen sådant att företaget kommer att reglera avtalet genom att erlägga kontanter. I alla händelser är ►**M5** ägaren ◄ i praktiken garanterad ett belopp som är minst lika stort som kontantregleringen (se punkt 21).

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkt 16 (b))

21. Ett avtal är inte ett egetkapitalinstrument enbart för att det kan resultera i att företaget erhåller eller erlägger sina egna egetkapitalinstrument. Ett företag kan ha en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse att erhålla eller erlägga ett antal egna aktier eller andra egetkapitalinstrument som varierar så att det verkliga värdet på företagets egna egetkapitalinstrument som ska erhållas eller erläggas motsvarar beloppet för den avtalsenliga rättigheten eller förpliktelsen. En sådan avtalsenlig rättighet eller förpliktelse kan gälla ett fastställt belopp eller ett belopp som varierar, helt eller delvis, till följd av ändringarna av en annan variabel än marknadspriset för företagets egetkapitalinstrument (exempelvis ränta, råvarupris eller pris på ett finansiellt instrument). Två exempel är (a) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 VE ([1]), och (b) ett avtal enligt vilket företaget ska tillhandahålla det antal av de egna egetkapitalinstrumenten som motsvarar värdet 100 uns guld. Ett sådant avtal utgör en finansiell skuld för företaget även om företaget måste eller kan reglera den genom att erlägga sina egna egetkapitalinstrument. Det utgör inte ett egetkapitalinstrument eftersom företaget använder ett variabelt antal av sina egna egetkapitalinstrument för att reglera avtalet. Därmed innebär inte avtalet en residual rätt i företagets tillgångar efter avdrag för alla dess skulder.

([1]) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

►M6 22. Med undantag av vad som sägs i punkt 22A är ett avtal som företaget kommer att reglera genom att (erhålla eller) erlägga ett fastställt antal av sina egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång ett egetkapitalinstrument. Exempelvis: ◄ en emitterad aktieoption ett egetkapitalinstrument när det ger motparten rättighet att förvärva ett visst antal av företagets aktier till ett visst pris eller för ett fastställt nominellt belopp för en obligation. Ändringar av ett avtals verkliga värde beroende på variationer i marknadsräntorna som inte påverkar kontantbeloppet eller annan finansiell tillgång som ska erläggas eller erhållas, eller det antal egetkapitalinstrument som ska erläggas eller erhållas vid reglering av avtalet förhindrar inte att avtalet utgör ett egetkapitalinstrument. Eventuell erhållen försäljningslikvid (exempelvis erhållen premie för en utfärdad option eller teckningsoption avseende företagets egna aktier) läggs till direkt i eget kapital. Eventuell erlagd försäljningslikvid (exempelvis en betalning för en köpt option) dras av direkt från eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.

▼M6

22A. Om företagets egetkapitalinstrument som ska erhållas eller erläggas när ett avtal regleras är inlösbara finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B, eller instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part och som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16C och 16D, är avtalet en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Detta inkluderar även avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlägga ett fastställt antal av sådana instrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång.

▼M53

23. Med undantag för de omständigheter som beskrivs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D ger ett avtal som innehåller en förpliktelse för ett företag att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter eller annan finansiell tillgång upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (exempelvis för nuvärdet av terminsåterköpspriset, lösenpriset för optionen eller annat inlösenbelopp). Detta gäller även om avtalet i sig är ett egetkapitalinstrument. Ett exempel är ett företags förpliktelse enligt ett terminskontrakt att köpa sina egna egetkapitalinstrument för kontanter. Den finansiella skulden redovisas första gången till nuvärdet av inlösenbeloppet, och omklassificeras från eget kapital. Därefter värderas den finansiella skulden i enlighet med IFRS 9. Om avtalet förfaller utan leverans, omklassificeras det redovisade värdet av den finansiella skulden till eget kapital. Ett företags avtalsenliga förpliktelse att köpa sina egna egetkapitalinstrument ger upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet även om förpliktelsen att köpa är villkorad av att motparten utnyttjar en rätt till inlösen (exempelvis en utfärdad säljoption som ger motparten rätt att sälja ett företags egna egetkapitalinstrument till företaget till ett fastställt pris).

▼B

24. Ett avtal är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld om det ska regleras genom att företaget tillhandahåller eller erhåller ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett variabelt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Som exempel kan nämnas ett avtal enligt vilket företaget ska erlägga 100 av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett kontantbelopp som beräknas motsvara värdet av 100 uns guld.

▼B

Villkorade leveransförbehåll

▼M6

25. Ett finansiellt instrument kan innehålla krav på företaget att det ska erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång eller att regleringen ska ske på sådant sätt att instrumenten kommer att utgöra finansiella skulder, beroende på om osäkra framtida händelser som ligger utanför både emittentens och innehavarens kontroll inträffar eller inte inträffar (eller på utfallet av osäkra omständigheter). Exempelvis förändringar av börsindex, konsumentprisindex, ränte- eller beskattningskraven eller av emittentens framtida intäkter, nettoresultat eller skuldsättningsgrad. Emittenten av ett sådant instrument har inte en ovillkorad rättighet att undvika att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (eller att reglera det på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld). Därför utgör det en finansiell skuld för emittenten såvida inte:

a) den del av det villkorade leveransförbehållet som skulle kunna innebära krav på reglering i kontanter eller genom annan finansiell tillgång (eller på annat sätt vilket skulle innebära att det blev en finansiell skuld) inte är genuin,

b) det kan krävas att emittenten skall reglera förpliktelsen via en kontantbetalning eller via annan finansiell tillgång (eller reglera den på annat sätt så att den skulle utgöra en finansiell skuld) endast om emittenten träder i likvidation, eller

c) instrumentet har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B.

▼B

Regleringsalternativ

26. När ett derivat ger en av parterna ett val för hur instrumentet ska regleras (emittenten eller ►M5 ägaren ◄ kan exempelvis välja att det ska inlösas genom nettobetalning eller genom att aktierna växlas mot kontanter) är det en finansiell tillgång eller en finansiell skuld såvida inte alla alternativ för reglering skulle resultera i att det var ett egetkapitalinstrument.

27. Ett exempel på ett derivat med rätt till val av reglering som utgör en finansiell skuld är en aktieoption vilken emittenten kan besluta ska lösas mot kontanter eller genom att växla de egna aktierna mot kontanter. På motsvarande sätt faller vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster i utbyte mot företagets egna egetkapitalinstrument inom denna standards tillämpningsområde eftersom de kan regleras antingen genom erläggande av den icke-finansiella posten eller genom kontanter eller annat finansiellt instrument (se punkterna 8 till 10). Sådana avtal är finansiella tillgångar eller finansiella skulder och inte egetkapitalinstrument.

▼B

Sammansatta finansiella instrument (se även punkterna VT30–VT35 och exempel 9–12)

28. Emittenten av ett finansiellt instrument som inte är ett derivat ska utvärdera det finansiella instrumentets villkor för att fastställa huruvida det innehåller både en skuld- och en egetkapitaldel. Sådana delar ska klassificeras var för sig som finansiella skulder, finansiella tillgångar eller egetkapitalinstrument enligt punkt 15.

29. Företag särredovisar de delar av ett finansiellt instrument som (a) ger upphov till en finansiell skuld för företaget och (b) är en option, för ►M5 ägaren ◄ av instrumentet, att omvandla skulden till ett egetkapitalinstrument i det emitterande företaget. Ett exempel på ett sammansatt finansiellt instrument är ett konvertibelt skuldinstrument eller liknande instrument, som ►M5 ägaren ◄ kan omvandla till ett visst antal stamaktier i det emitterande företaget. Ur företagets synvinkel består ett sådant instrument av två delar: en finansiell skuld (en avtalsenlig överenskommelse att erlägga kontanter eller en annan finansiell tillgång) och ett egetkapitalinstrument (en köpoption som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att under en angiven tidsperiod kräva att skuldinstrumentet konverteras till ett fastställt antal stamaktier i företaget). Den ekonomiska innebörden av att emittera ett sådant instrument är i stort sett densamma som att samtidigt emittera antingen ett skuldinstrument med rätt till förtida inlösen och fristående teckningsoptioner eller att emittera ett skuldinstrument med frånskiljbara teckningsoptioner. Oavsett vilket alternativ som väljs redovisar företaget skulddelen och egetkapitaldelen var för sig ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄.

30. Klassificeringen av egetkapitaldelen och skulddelen i ett konvertibelt instrument ändras inte när sannolikheten för konvertering ändras, även om en konvertering kommit att framstå som ekonomiskt fördelaktig för vissa ►M5 ägare ◄. ►M5 Ägare ◄ av finansiella instrument agerar inte alltid så som kan förväntas. Agerandet kan exempelvis påverkas av att skattekonsekvenserna skiljer sig åt mellan olika ►M5 ägare ◄. Dessutom kan sannolikheten för konvertering ändras över tiden. Företagets avtalsenliga förpliktelse att lösa in skuldinstrumentet med kontanter kvarstår till dess att skuldinstrumentet upphör genom konvertering till aktier eller förfall eller vid annan transaktion.

▼M53

31. IFRS 9 behandlar värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder. Egetkapitalinstrument är instrument som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder. När det ursprungligen redovisade värdet för ett sammansatt finansiellt instrument fördelats på eget kapital- och skulddelar, blir egetkapitaldelen därför det belopp som kvarstår efter att det fastställda värdet av skulddelen dragits av från det verkliga värdet för instrumentet i sin helhet. Värdet av alla slags derivat (exempelvis en köpoption) som är inbäddade i ett sammansatt finansiellt instrument förutom egetkapitaldelen (exempelvis rätten att konvertera till stamaktier) ingår i skulddelen. Summan av de redovisade värdena avseende skulddelen och egetkapitaldelen är alltid lika med det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet i sin helhet när det redovisas för första gången. Uppdelningen och klassificeringen av delarna i ett sammansatt finansiellt instrument ger alltså inte upphov till vare sig vinst eller förlust när det redovisas första gången.

▼B

32. Enligt beskrivningen i punkt 31 fastställer emittenten av ett konvertibelt skuldinstrument först det redovisade värdet för skulddelen genom att beräkna det verkliga värdet för en liknande skuld (inklusive eventuella inbäddade derivat som saknar eget kapitalkännetecken), som saknar rätt till konvertering. Det redovisade värdet på egetkapitalinstrumenten, som motsvaras av rätten att konvertera instrumentet till stamaktier, erhålls därefter genom att det verkliga värdet på det sammansatta finansiella instrumentet som helhet minskas med det verkliga värdet på den finansiella skulden.

Egna aktier (se även punkt VT36)

33. Om ett företag återköper sina egna egetkapitalinstrument ska eget kapital minskas med värdet på dessa instrument (”egna aktier”). Vinst eller förlust avseende köp, försäljning, emission eller inlösen av ett företags egna egetkapitalinstrument ska inte redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Sådana egna aktier kan köpas och innehas av företaget eller andra företag i koncernen. Försäljningslikvid som erläggs eller erhålls ska redovisas direkt mot eget kapital.

34. Innehavet av egna aktier ska särredovisas antingen i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ eller i noterna, enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. Enligt IAS 24, *Upplysningar om närstående,* ska ett företag lämna upplysningar om när det återköper egna egetkapitalinstrument från närstående.

Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (se även punkt VT37)

▼M36

35. Räntor, utdelningar samt vinster och förluster hänförliga till ett finansiellt instrument eller del därav som utgör en finansiell skuld ska redovisas i resultatet som intäkt eller kostnad. Utdelning till ägare av ett egetkapitalinstrument ska av företaget redovisas direkt i eget kapital. Transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som en avdragspost från eget kapital.

35A. Inkomstskatt hänförlig till utdelningar till ägare av ett egetkapitalinstrument och till transaktionskostnader i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas i enlighet med IAS 12 *Inkomstskatter*.

▼B

36. Avgörande för om räntor, utdelningar, vinster och förluster ska redovisas som intäkt eller kostnad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, är om det finansiella instrumentet till vilket räntorna med mera är hänförliga redovisats som finansiell skuld eller egetkapitalinstrument. Utdelningar på aktier som helt och hållet redovisats som finansiella skulder ska sålunda redovisas som kostnader på samma sätt som räntor på en obligation. På motsvarande sätt ska vinster och förluster som uppkommer i samband med inlösen eller refinansiering av finansiella skulder redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, medan inlösen eller refinansiering av egetkapitalinstrument ska redovisas som förändringar i eget kapital. Ändringar i ett egetkapitalinstruments värde redovisas inte i de finansiella rapporterna.

▼M36

37. Normalt uppkommer olika kostnader när ett företag emitterar eller återköper egna egetkapitalinstrument. Dessa kostnader kan bestå av avgifter för registrering och andra lagstadgade avgifter, arvoden till jurister, revisorer och andra yrkesmässiga rådgivare, tryckkostnader och stämpelskatt. Transaktionskostnaderna i samband med en egetkapitaltransaktion redovisas som en avdragspost från eget kapital i den mån de är tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till egetkapitaltransaktionen och som annars hade undvikits. Utgifterna för en egetkapitaltransaktion som dras tillbaka ska redovisas som kostnad.

▼B

38. Transaktionskostnader som avser emission av ett sammansatt finansiellt instrument ska fördelas på skulddelen och egetkapitaldelen proportionellt mot hur emissionslikviden fördelas. Transaktionskostnader som hänför sig till flera transaktioner (exempelvis kostnader för en emission av ett antal aktier kombinerat med en ansökan om börsintroduktion av andra aktier) fördelas mellan de båda transaktionerna på ett sätt som är rationellt och i överensstämmelse med hur andra liknande transaktioner görs.

▼M36

39. Upplysning ska lämnas separat om beloppet på transaktionskostnader som redovisats som en avdragspost från eget kapital under perioden i enlighet med IAS 1.

▼M31

40. Utdelningar som klassificeras som utgift kan redovisas i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat antingen tillsammans med ränta på övriga skulder eller som en separat post. Utöver kraven i denna standard lämnas även upplysningar om räntor och utdelningar i enlighet med kraven i IAS 1 och IFRS 7. Eftersom den skattemässiga behandlingen kan variera för utdelningar och räntor är det önskvärt att separat upplysning lämnas om dem i rapporten(-erna) över resultat och övrigt totalresultat. Upplysningar om skatteeffekter lämnas i enlighet med IAS 12.

▼B

41. Vinster och förluster hänförliga till förändringar i det redovisade värdet för en finansiell skuld redovisas som intäkt eller kostnad i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ även när de avser ett instrument som innefattar en residual rätt i ett företags tillgångar i utbyte mot kontanter eller andra finansiella tillgångar (se punkt 18 (b)). Enligt IAS 1 ska företaget i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ lämna separat upplysning om eventuella vinster eller förluster som uppkommit vid omvärderingen av ett sådant instrument om detta har betydelse för att förklara företagets resultat.

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (se även punkterna VT38 och VT39)

▼M53

42. En finansiell tillgång och en finansiell skuld ska kvittas och redovisas med ett nettobelopp i rapporten över finansiell ställning endast när ett företag

▼B

a) för närvarande har en legal rätt att kvitta de redovisade beloppen, och

b) har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden.

▼M53

Vid redovisning av en överlåtelse av en finansiell tillgång som inte uppfyller kraven för att tas bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget inte kvitta den överlåtna tillgången och den skuld som är knuten till den (se IFRS 9, punkt 3.2.22).

▼M34

43. Denna standard kräver att finansiella tillgångar och finansiella skulder ska kvittas mot varandra när detta återspeglar företagets förväntade kassaflöden vid regleringen av två eller flera finansiella instrument. När ett företag har rätt att erhålla eller erlägga ett nettobelopp, och har för avsikt att göra detta, har det i själva verket endast en finansiell

▼M34

tillgång eller en finansiell skuld. Om så inte är fallet, redovisas de finansiella tillgångarna och skulderna var för sig på ett sätt som återspeglar den roll de har som resurser eller förpliktelser för företaget. Företaget ska lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 13B–13E i IFRS 7 för redovisade finansiella instrument som omfattas av punkt 13A i IFRS 7.

▼B

44. En kvittning av en redovisad finansiell tillgång mot en redovisad finansiell skuld med redovisning enbart av ett nettobelopp är inte detsamma som ett borttagande av en finansiell tillgång eller finansiell skuld från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Även om kvittning inte ger upphov till redovisning av vinst eller förlust, får borttagandet av ett finansiellt instrument från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ inte bara till följd att ett tidigare redovisat instrument tas bort, utan kan också innebära redovisning av en vinst eller en förlust.

45. Låntagarens legala kvittningsrätt, på grund av avtal eller på annan grund, innebär att låntagaren kan reglera eller på annat sätt eliminera en förfallen betalning till en långivare genom att kvitta den mot en betalning från långivaren. Undantagsvis kan en låntagare ha en legal rätt att kvitta en fordran från tredje person mot betalningen till långivaren, förutsatt att det finns ett avtal mellan de tre parterna som tydligt reglerar låntagarens rätt till kvittning. Eftersom kvittningsrätten är en legal rätt, kan de villkor som utgör stöd för kvittningsrätten skilja sig åt från en jurisdiktion till en annan. Det måste därför klargöras vilken lagstiftning som ska tillämpas mellan parterna.

46. Förekomsten av en legal rätt att kvitta en finansiell tillgång mot en finansiell skuld påverkar de rättigheter och förpliktelser som är förknippade med sådana tillgångar och skulder och kan ha en påverkan på hur företaget är exponerat för kredit- och likviditetsrisker. Förekomsten av en rätt att kvitta är dock inte i sig en tillräcklig grund för kvittning. I frånvaro av en avsikt att kvitta eller att samtidigt reglera posterna, påverkas inte storleken på och tidpunkten för företagets framtida kassaflöden. När ett företag har för avsikt att utnyttja sin rätt att kvitta eller att samtidigt reglera posterna, ger en nettoredovisning av tillgången och skulden en bättre bild av storleken på och tidpunkten för de förväntade framtida kassaflödena och av de risker som dessa kassaflöden är exponerade för. Om en av parterna – eller båda – har för avsikt att reglera sina mellanhavanden netto, utan legalt stöd, är inte detta en tillräcklig grund för kvittning eftersom de rättigheter och skyldigheter som är förknippade med de enskilda finansiella tillgångarna och skulderna kvarstår oförändrade.

47. Hur ett företag avser att reglera vissa tillgångar och skulder kan påverkas av etablerad affärssed, de finansiella marknadernas krav och andra omständigheter som begränsar möjligheterna att erlägga ett nettobelopp eller att reglera posterna samtidigt. När ett företag har rätt att kvitta, men inte har för avsikt att utnyttja denna rätt eller att samtidigt reglera posterna, lämnas upplysning om hur detta påverkar exponeringen för kreditrisker i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

▼B

48. Exempel på när två finansiella instrument regleras samtidigt är verksamheten i en clearingorganisation på en organiserad finansiell marknad eller vid en tvåpartstransaktion. De kassaflöden som uppstår i dessa fall motsvaras i själva verket av ett enda nettobelopp och det finns ingen exponering för vare sig kredit- eller likviditetsrisker. Vid andra tillfällen kan ett företag reglera två instrument genom att erhålla och erlägga skilda belopp, varigenom det exponeras för kreditrisken avseende hela tillgången och likviditetsrisken för hela skulden. Sådana riskexponeringar kan vara av betydande storlek även om de är kortvariga. Därför behandlas en avyttring av en finansiell tillgång och en reglering av en finansiell skuld endast som samtidiga om transaktionerna inträffar i samma ögonblick.

49. De förutsättningar för kvittning som anges i punkt 42 är i allmänhet inte uppfyllda och kvittning vanligtvis inte tillämplig när

a) flera olika finansiella instrument används för att efterlikna ett annat finansiellt instrument (ett ”syntetiskt instrument”),

b) finansiella tillgångar och finansiella skulder härrör från finansiella instrument som är exponerade för samma primära risker (exempelvis tillgångar och skulder som ingår i en portfölj med terminskontrakt eller andra derivat), men med olika motparter,

c) finansiella eller andra tillgångar använts som säkerhet för lån där långivaren inte har regressrätt gentemot låntagaren om säkerheten är otillräcklig (lån utan regressrätt),

d) finansiella tillgångar förvaras i depå av en låntagare för att reglera en förpliktelse, men där långivaren inte godkänt överenskommelsen (exempelvis när det gäller medel som har satts av separat för återbetalning av en skuld eller liknande krav), eller

e) ett företag ådragit sig förpliktelser till följd av händelser som ger upphov till förluster, men förväntar sig att kompenseras av en tredje part till följd av ett försäkringsavtal.

50. Ett företag som ingår ett stort antal transaktioner med finansiella instrument med en enskild motpart kan sluta ett ramavtal avseende kvittning med den motparten. Ett sådant avtal innebär att alla finansiella instrument som omfattas av avtalet regleras netto i händelse av utebliven betalning eller vid uppsägning av ett enskilt avtal. Denna typ av avtal är vanligt förekommande bland finansiella institut för att åstadkomma ett skydd i händelse av konkurs eller andra omständigheter som gör att motparten inte kan fullgöra sina förpliktelser. Ett ramavtal för kvittning skapar vanligen en legal kvittningsrätt och påverkar regleringen av enskilda finansiella tillgångar och finansiella skulder endast i händelse av en angiven typ av betalningsinställelse eller andra omständigheter som inte väntas inträffa i den normala affärsverksamheten. Denna typ av ramavtal utgör inte en grund för kvittning om inte båda förutsättningarna i punkt 42 är uppfyllda. När finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av ett ramavtal för kvittning inte kvittas, ska upplysning lämnas om hur detta påverkar företagets exponering för kreditrisk i enlighet med punkt 36 i IFRS 7.

▼B

UPPLYSNINGAR

51–95. [Struken]

▼M8

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼B

96. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 39 (utfärdad i december 2003), inklusive de ändringar som utfärdades i mars 2004. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M6

96A. Enligt *Inlösningsbara finansiella* instrument och *åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1), utfärdad i februari 2008, ska finansiella instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D klassificeras som egetkapitalinstrument. Punkterna 11, 16, 17-19, 22, 23, 25, AG13, AG14 och AG27 ändrades och punkterna 16A-16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A-AG14J och AG29A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också tillämpa de därmed förknippade ändringarna av IAS 1, IAS 39, IFRS 7 och IFRIC 2.

96B. Genom *Inlösningsbara finansiella* instrument och *åtaganden som uppkommer vid likvidation* infördes ett undantag med begränsad räckvidd. Därför ska ett företag inte tillämpa undantaget analogt.

▼M53

96C. Klassificeringen av instrument enligt detta undantag ska begränsas till redovisningen av dessa instrument enligt IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 och IFRS 9. Instrumentet ska inte betraktas som egetkapitalinstrument enligt andra riktlinjer, till exempel IFRS 2.

▼B

97. Standarden ska tillämpas retroaktivt.

▼M5

97A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 40. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M29

97B. IFRS 3 (reviderad 2008) innebar att punkt 4 (c) ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (reviderad 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen gäller dock inte för villkorad tilläggsköpeskilling i samband med ett rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av IFRS 3 (reviderad 2008). I stället ska ett företag redovisa sådan ersättning enligt punkterna 65A–65E i IFRS 3 (ändrad 2010).

▼**M6**

97C. När ändringarna i punkt 96A tillämpas ska ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part i separata delar så att optionen och skulden särredovisas. Även om skulddelen inte längre är utestående skulle retroaktiv tillämpning av dessa ändringar i IAS 32 innebära att dela upp två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntejusteringen för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Således behöver ett företag inte göra denna uppdelning om skulddelen inte längre är utestående vid den tidpunkt då ändringarna tillämpas.

▼**M8**

97D. Punkt 4 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 3 i IFRS 7, punkt 1 i IAS 28 och punkt 1 i IAS 31 från maj 2008 för denna tidigare period. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

▼**M21**

97E. Punkterna 11 och 16 ändrades genom *Klassificering av teckningsrätter* utfärdad i oktober 2009. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 februari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M29**

97G. Punkt 97B ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2010. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼**M32**

97I. IFRS 10 och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrar punkterna 4 (a) och AG29. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼**M33**

97J. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 11 ändrades och att punkterna 23 och VT31 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

97K. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 40. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼**M34**

97L. Genom *Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IAS 32), utfärdad i december 2011, ströks punkt AG38 och punkterna AG38A–AG38F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Ändringarna ska tillämpas retroaktivt. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och också lämna de upplysningar som krävs enligt *Upplysningar – kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IFRS 7) utfärdad i december 2011.

▼**M36**

97M. Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkterna 35, 37 och 39 och lades punkt 35A till. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M38**

97N. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 4 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M52**

97Q. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt VT21 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

97R. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, VT2 och VT30 och strök punkterna 97F, 97H och 97P. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

97S. I IFRS 16 *Leasingavtal,* utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna VT9 och VT10. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

98. Standarden ersätter IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*, som omarbetades år 2000 ([1]).

99. Denna standard ersätter följande tolkningar:

a) SIC-5, *Klassificering av finansiella instrument – villkorade leveransförbehåll*.

b) SIC-16, *Återköp av egetkapitalinstrument.*

c) SIC-17, *Redovisning av kostnader i samband med emission eller återköp av egetkapitalinstrument*.

100. Denna standard upphäver utkastet till tolkningen SIC-D34, *Financial Instruments –Instruments or Rights Redeemable by the Holder, (”Finansiella instrument – instrument eller rättigheter inlösningsbara för* ►**M5** *ägare* ◄*”)*.

([1]) I augusti 2005 överförde IASB alla upplysningar avseende finansiella instrument till IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

▼B

Bilaga

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

IAS 32 Finansiella instrument: Klassificering

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

VT1. I denna vägledning förklaras tillämpningen av vissa aspekter av standarden.

▼M53

VT2. Standarden behandlar inte redovisning eller värdering av finansiella instrument. Krav rörande redovisning och värdering av finansiella tillgångar och finansiella skulder återfinns i IFRS 9.

▼B

DEFINITIONER (PUNKTERNA 11–14)

Finansiella tillgångar och finansiella skulder

VT3. Kontanter utgör en finansiell tillgång eftersom kontanter representerar betalningsmedel och följaktligen utgör den grund utifrån vilken alla transaktioner mäts och redovisas i de finansiella rapporterna. Ett tillgodohavande i bank eller annan liknande inrättning utgör en finansiell tillgång eftersom det representerar en avtalsenlig rätt för kunden att erhålla kontanter eller att ställa ut en check eller motsvarande instrument mot tillgodohavandet för att reglera en finansiell skuld till en långivare.

VT4. Vanliga exempel på finansiella tillgångar som representerar avtalsenliga rättigheter att erhålla kontanter i framtiden och motsvarande finansiella skulder som representerar avtalsenliga förpliktelser att betala kontanter i framtiden är

a) kundfordringar och leverantörskrediter,

b) kortfristiga värdepapper som fordringar respektive skulder,

c) lånefordringar och låneskulder, och

d) obligationsfordringar och obligationsskulder.

I samtliga fall motsvaras den ena partens avtalsenliga rätt att erhålla (eller förpliktelse att betala) kontanter av den andra partens förpliktelse att betala (eller rätt att erhålla kontanter).

VT5. Andra slag av finansiella instrument kännetecknas av att den finansiella tillgång som erhålls eller överlämnas är något annat än kontanter. Om en växelskuld, exempelvis, ska regleras med statsobligationer, har ►**M5** ägaren ◄ en avtalsenlig rätt att erhålla och emittenten en avtalsenlig förpliktelse att leverera statsobligationer och inte kontanter. Obligationerna utgör en finansiell tillgång eftersom de representerar en förpliktelse från staten att betala kontanter. Växeln utgör därför en finansiell tillgång för ►**M5** ägaren ◄ och en finansiell skuld för emittenten.

VT6. ”Eviga” skuldinstrument, ibland kallade ”perpetualer”, ger i normalfallet ►**M5** ägaren ◄ en avtalsenlig rätt att erhålla räntebetalningar vid fastställda tidpunkter i en obestämbar framtid och där det antingen inte finns någon rätt till återbetalning av det nominella beloppet eller rätten till återbetalning har villkor som gör att återbetalningen av det nominella beloppet antingen är osannolik eller ligger mycket långt fram i tiden. Exempelvis kan ett företag emittera ett skuldinstrument med årliga, eviga räntebetalningar på 8 procent beräknat på ett

▼B

nominellt belopp om 1 000 VE ([1]). Om 8 procent är marknadsräntan vid emissionstidpunkten påtar sig emittenten en avtalsenlig förpliktelse att betala räntor i framtiden vars verkliga värde (nuvärde) är 1 000. ►M5 Ägaren ◄ av instrumentet har en finansiell tillgång och emittenten har en finansiell skuld.

VT7. En avtalsenlig rätt eller avtalsenlig förpliktelse att erhålla, erlägga eller byta finansiella instrument är i sig själv ett finansiellt instrument. En kedja av avtalsenliga rätter eller avtalsenliga förpliktelser uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument om det i slutänden leder till erhållande eller betalning av likvida medel eller till förvärv eller emission av ett egetkapitalinstrument.

VT8. Möjligheten att utöva en avtalsenlig rätt eller skyldigheten att uppfylla en avtalsenlig förpliktelse kan antingen vara ovillkorad eller beroende av att en framtida händelse inträffar. Ett exempel är en finansiell garanti som ger långivaren en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter från garanten och en motsvarande skyldighet för garanten att betala till långivaren om låntagaren inte fullgör sina åtaganden. Den avtalsenliga rätten och skyldigheten existerar, eftersom en händelse inträffat (att garantiavtalet ingicks), även om långivarens möjlighet att utnyttja sin rättighet och garantens skyldighet att fullgöra sin förpliktelse båda är beroende av att en framtida händelse inträffar eller inte, nämligen låntagarens underlåtenhet att betala. En villkorad rättighet och förpliktelse omfattas av definitionen av en finansiell tillgång och finansiell skuld, även om sådana tillgångar och skulder inte alltid redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Vissa av dessa villkorade rättigheter och förpliktelser kan vara försäkringsavtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4.

▼M54

VT9. Ett leasingavtal skapar vanligtvis en rätt för leasegivaren att erhålla, och en förpliktelse för leasetagaren att betala, ett antal belopp som i stort sett motsvarar summan av räntor och amorteringar under ett låneavtal. Leasegivaren redovisar därför en finansiell fordran och inte den underliggande tillgång som det finansiella leasingavtalet avser. En leasegivare betraktar därmed ett finansiellt leasingavtal som ett finansiellt instrument. Enligt IFRS 16 redovisar en leasegivare inte sin rätt att erhålla leasingavgifter vid operationella leasingavtal. Leasegivaren fortsätter att redovisa den underliggande tillgång som avtalet avser och inte de betalningar som kan påräknas i framtiden. En leasegivare betraktar därmed inte ett operationellt leasingavtal som ett finansiellt instrument, med undantag för leaseavgifter som förfallit till betalning.

VT10. Materiella tillgångar (såsom lager, maskiner och fastigheter), nyttjanderätter samt immateriella tillgångar (såsom patent och varumärken) är inte finansiella tillgångar. Kontroll över sådana materiella tillgångar, nyttjanderätter och immateriella tillgångar skapar möjligheter att erhålla framtida inbetalningar eller en annan finansiell tillgång, men ger inte upphov till en omedelbar rättighet att erhålla kontanta medel eller en annan finansiell tillgång.

▼B

VT11. Tillgångar (såsom förutbetalda kostnader) där den framtida ekonomiska nyttan utgörs av leveranser av varor eller tjänster snarare än av en rätt att erhålla kontanter eller andra finansiella tillgångar, utgör inte finansiella tillgångar. På motsvarande sätt utgör förutbetalda intäkter och flertalet garantiavsättningar inte finansiella skulder, eftersom utflödet av ekonomiska resurser utgörs av leveranser av varor eller tjänster och inte är en avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller en annan finansiell tillgång.

([1]) I denna vägledning anges monetära enheter i ”valutaenheter” (VE).

▼B

VT12. Skulder eller tillgångar som inte är avtalsenliga (såsom inkomstskatter, som uppkommer som följd av statliga bestämmelser) utgör inte finansiella skulder eller finansiella tillgångar. Redovisning av inkomstskatter behandlas i IAS 12. På motsvarande sätt uppkommer inte informella förpliktelser, enligt definition i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, ur avtal och är inte finansiella skulder.

Egetkapitalinstrument

▼M6

AG13. Exempel på egetkapitalinstrument är ej inlösbara stamaktier, vissa inlösbara instrument (se punkterna 16A och 16B), vissa instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part (se punkterna 16C och 16D), vissa typer av preferensaktier (se punkterna AG25 och AG26) samt teckningsoptioner eller utställda köpoptioner som ger innehavaren möjlighet att teckna sig för eller köpa ett fastställt antal av ej inlösbara stamaktier i emittenten i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång. Ett företags förpliktelser att emittera eller köpa ett fastställt antal av sina egna egetkapitalinstrument i utbyte mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Om ett sådant avtal innehåller en förpliktelse för företaget att erlägga ett kontantbelopp eller annan finansiell tillgång (med undantag för avtal som klassificeras som eget kapital enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D), ger det dock också upphov till en skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (se punkt AG27 a). En emittent av ej inlösbara stamaktier påtar sig en skuld när emittenten formellt vidtar en åtgärd för att betala ut utdelning och blir juridiskt förpliktigad till aktieägarna att göra detta. Detta kan vara fallet efter beslut om en utdelning eller likvidation där tillgångarna efter reglering av skulder kommer att överföras till aktieägarna.

AG14. En köpt köpoption eller annat liknande avtal som förvärvats av ett företag och som ger företaget rätt återköpa ett fastställt antal av dess egna egetkapitalinstrument i utbyte mot att det erlägger ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är inte en finansiell tillgång för företaget (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). I stället dras eventuell ersättning som erläggs för sådant avtal av från eget kapital.

Den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser (punkterna 16A(b) och 16C(b))

AG14A. Punkterna 16A och 16C innebär bland annat att finansiella instrument tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

AG14B. När ett företag bedömer om ett instrument tillhör den underordnade klassen bedömer det instrumentets anspråk vid likvidation som om det skulle likvideras vid den tidpunkt då instrumentet klassificeras. Ett företag ska se över klassificeringen om relevanta omständigheter förändras. Om ett företag till exempel utfärdar eller löser in ett annat finansiellt instrument kan detta påverka om instrumentet i fråga tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra klasser.

▼**M6**

AG14C. Ett instrument som ger preferensrätt vid likvidation av företaget är inte ett instrument som berättigar till en proportionell andel av företagets nettotillgångar. Ett instrument ger till exempel preferensrätt vid likvidation om det berättigar innehavaren till en fastställd utdelning vid likvidation, förutom till en andel av företagets nettotillgångar, när andra instrument i den underordnade klassen som ger rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar inte ger samma rätt vid likvidation.

AG14D. Om ett företag bara har en klass finansiella instrument ska denna klass behandlas som om den vore underordnad alla andra klasser.

Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd (punkt 16A(e))

AG14E. Det totala förväntade kassaflöde som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd ska huvudsakligen basera sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd. Resultatet och förändringen av redovisade nettotillgångar ska värderas i enlighet med relevanta standarder.

Transaktioner som inte görs av innehavaren av ett instrument i egenskap av ägare till företaget (punkterna 16A och 16C)

AG14F. Innehavaren av ett inlösbart finansiellt instrument eller ett instrument som ålägger företaget att vid likvidation överlämna en proportionell andel av företagets nettotillgångar till en annan part kan göra transaktioner med företaget i en annan egenskap än som ägare. Innehavaren av ett instrument kan till exempel också vara anställd i företaget. Vid bedömning av om instrumentet ska klassificeras som eget kapital enligt punkt 16A eller punkt 16C ska endast kassaflödena och de avtalsvillkor för instrumentet som berör innehavaren av instrumentet som ägare till företaget beaktas.

AG14G. Ett exempel är ett kommanditbolag med kommanditdelägare och komplementärer. En del komplementärer kan gå i borgen för företaget och få ersättning för detta. I sådana situationer avser borgensförbindelsen och de därmed förknippade kassaflödena innehavarna av instrumenten i deras roll som borgensmän och inte i deras roll som ägare till företaget. Därför medför inte en sådan borgensförbindelse och de därmed förknippade kassaflödena att komplementärerna betraktas som underordnade kommanditdelägarna och beaktas inte vid bedömning av om avtalsvillkoren för kommanditbolagets instrument och komplementärernas instrument är identiska.

AG14H. Ett annat exempel är ett vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av tillhandahållna tjänster eller genererade affärer under innevarande och tidigare år. Sådana arrangemang är transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av icke ägare och ska inte beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C. Vinst- och förlustdelningssystem som innebär att vinst eller förlust fördelas på innehavarna av instrument på grundval av det nominella värdet av deras instrument i förhållande till andra i klassen utgör dock transaktioner med innehavare av instrument i deras egenskap av ägare och ska beaktas vid bedömningen av egenskaperna i punkt 16A eller punkt 16C.

▼M6

AG14I. Kassaflödena och avtalsvillkoren för en transaktion mellan innehavaren av instrumentet (i egenskap av icke ägare) och emittenten måste vara likvärdiga som vid en motsvarande transaktion som kan göras mellan någon som inte innehar instrumentet och emittenten.

Inga andra finansiella instrument eller avtal med totala kassaflöden som i betydande omfattning begränsar eller fastställer residualavkastningen till innehavaren av instrumentet (punkterna 16B och 16D)

AG14J. En förutsättning för att ett finansiellt instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C ska klassificeras som eget kapital är att företaget inte har några andra finansiella instrument eller avtal som har a) totala kassaflöden som i betydande omfattning baserar sig på resultatet, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar och b) till effekt att i betydande omfattning begränsa eller fastställa residualavkastningen. Nedanstående instrument kan sannolikt inte hindra att instrument som i övrigt uppfyller kriterierna i punkt 16A eller punkt 16C klassificeras som eget kapital när avtal om dem ingås på normala affärsmässiga villkor mellan parter som är oberoende av varandra:

a) Instrument med totala kassaflöden som i huvudsak baserar sig på vissa tillgångar i företaget.

b) Instrument med totala kassaflöden som baserar sig på en andel av intäkterna.

c) Avtal som har utformats för att belöna enskilda anställda för tillhandahållna tjänster.

d) Avtal som innebär att en obetydlig andel av vinsten ska utbetalas som betalning för tjänster eller varor.

▼B

Derivat

VT15. Finansiella instrument omfattar primära instrument (såsom kundfordringar, leverantörsskulder och egetkapitalinstrument) och derivatinstrument (såsom finansiella optioner, terminskontrakt samt ränte- och valutaswappar). Finansiella derivat uppfyller definitionen av ett finansiellt instrument och omfattas därmed av denna standards tillämpningsområde.

VT16. Finansiella derivat ger upphov till rättigheter och skyldigheter som innebär att en eller flera av de finansiella risker som finns i ett underliggande primärt instrument överförs mellan de parter som ställt ut respektive förvärvat derivatet. När ett derivat, som utgör ett finansiellt instrument, ingås får den ena parten en avtalsenlig rätt att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder med ett annat företag under villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. Derivat medför i allmänhet [1] inte att det primära finansiella instrumentet överlåts när derivatet utfärdas. Denna äganderätt överlåts heller inte nödvändigtvis när derivatet förfaller. Vissa instrument innehåller både en rätt och en skyldighet att byta. Eftersom villkoren för bytet fastställs när avtalet ingås kan villkoren bli antingen förmånliga eller oförmånliga beroende på hur priserna på de finansiella marknaderna utvecklas.

[1] Detta gäller för de flesta men inte alla derivat, exempelvis byts vid vissa ränteswappar i olika valutor kapitalbeloppet vid avtalets ingående (och byts tillbaka vid förfall).

▼B

VT17. En köp- eller säljoption att byta finansiella tillgångar eller finansiella skulder (det vill säga finansiella instrument förutom ett företags egna egetkapitalinstrument) ger ►M5 ägaren ◄ en rätt att erhålla möjliga ekonomiska fördelar till följd av ändringar i det verkliga värdet för det underliggande finansiella instrumentet. På motsvarande sätt förpliktar sig den som ställer ut en option att antingen avstå från framtida ekonomiska fördelar eller att drabbas av möjliga ekonomiska förluster till följd av ändringar i det underliggande finansiella instrumentets verkliga värde. Den avtalsenliga rätt som ►M5 ägaren ◄ har, och den skyldighet som utställaren har, uppfyller kraven på en finansiell tillgång respektive en finansiell skuld. Det finansiella instrument som ett optionsavtal hänför sig till kan vara vilket slag av finansiell tillgång som helst, inklusive aktier i andra företag och räntebärande instrument. Utfärdaren av en option kan ha åtagit sig att ge ut ett skuldinstrument snarare än att överföra en finansiell tillgång, men det underliggande instrumentet utgör en finansiell tillgång för ►M5 ägaren ◄ om optionen utnyttjas. ►M5 Optionsägaren ◄ rätt att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig fördelaktiga och utställarens skyldighet att byta den finansiella tillgången under villkor som kan komma att visa sig ofördelaktiga, skiljer sig från den underliggande finansiella tillgång som byts när optionen utnyttjas. Karaktären på ►M5 ägarens ◄ rättigheter och utfärdarens skyldigheter påverkas inte av sannolikheten att optionen kommer att utnyttjas.

VT18. Ett annat exempel på ett derivat är ett terminskontrakt som löper på sex månader, där den ena parten (köparen) åtar sig att leverera 1 000 000 VE i utbyte mot statsobligationer med ett nominellt värde på 1 000 000 VE och där den andra parten (säljaren) åtar sig att leverera statsobligationer med ett nominellt värde på 1 000 000 VE i utbyte mot 1 000 000 VE i kontanter. Under löptiden (de sex månaderna) har parterna en avtalsenlig rätt respektive en avtalsenlig förpliktelse att byta finansiella instrument. Om marknadspriset för statsobligationerna stiger över 1 000 000 VE är villkoren fördelaktiga för köparen och ofördelaktiga för säljaren. Om marknadspriset sjunker är effekten den motsatta. Köparen har en avtalsenlig rätt (en finansiell tillgång) som liknar den rätt som gäller för innehav av en köpoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den skyldighet som uppkommer vid utställandet av en säljoption. Säljaren har en avtalsenlig rättighet (en finansiell tillgång) liknande den rättighet som uppkommer vid innehav av en säljoption och en avtalsenlig förpliktelse (en finansiell skuld) liknande den förpliktelse som uppkommer vid utställandet av en köpoption. På samma sätt som gäller för optioner utgör dessa avtalsenliga rättigheter och förpliktelser finansiella tillgångar och finansiella skulder skilda från de underliggande finansiella instrumenten (statsobligationerna och kontanterna). Båda parter i ett terminskontrakt har en förpliktelse att agera vid överenskommen tidpunkt, men en option resulterar i leverans endast när ►M5 ägaren ◄ av optionen väljer att utnyttja den.

VT19. Många andra typer av derivat ger upphov till rättigheter eller skyldigheter att genomföra ett byte som ränte- och valutaswappar, räntecaps, räntecollars och räntefloors, låneåtaganden, NIF (note issuance facilities) och remburser. Ett avtal om en ränteswap kan uppfattas som en variant av ett terminskontrakt där parterna kommer överens om att byta ett antal kontantbelopp med varandra, det ena beräknat med

▼B

utgångspunkt från rörliga räntor och det andra med utgångspunkt från fasta räntor. Terminskontrakt kan vara antingen standardiserade och marknadsnoterade eller skräddarsydda (så kallade OTC-avtal) beroende på parternas önskemål.

Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella resurser (punkterna 8–10)

VT20. Avtal att köpa eller sälja icke-finansiella resurser uppfyller inte definitionen av ett finansiellt instrument eftersom den avtalsenliga rätt som den ena parten har att erhålla en icke-finansiell tillgång eller tjänst eller den motsvarande skyldigheten hos den andra parten ger upphov till en rättighet eller förpliktelse hos någondera parten att erhålla, leverera eller byta en finansiell tillgång. Exempelvis är inte avtal som innebär att reglering endast kan ske genom leverans av en icke-finansiell tillgång (exempelvis en option, en standardiserad termin eller ett terminskontrakt rörande silver) finansiella instrument. Det innebär att många råvaruavtal inte utgör finansiella instrument. Vissa avtal är utformade som, och handlas på samma sätt som, derivat. Ett terminskontrakt avseende råvaror kan sålunda köpas och säljas för kontanter eftersom det är noterat på en börs och kan omsättas många gånger före förfall. De som köper och säljer avtalet handlar emellertid med den underliggande varan. Trots att det är möjligt och enkelt att köpa och sälja ett råvaruavtal för kontanter och trots att det är möjligt att lösa avtalet genom betalning med kontanter, kvarstår att avtalet inte utgör ett finansiellt instrument. Icke desto mindre omfattas dock vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan nettoregleras eller genom att byta finansiella instrument, eller i vilka den icke-finansiella posten enkelt kan omvandlas till kontanter, av denna standards tillämpningsområde som om de vore finansiella instrument (se punkt 8).

▼M52

VT21. Med undantag av vad som krävs enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* ger ett avtal som innebär att man erhåller eller levererar fysiska tillgångar inte upphov till en finansiell tillgång hos den ena parten och en finansiell skuld hos den andre såvida inte betalningen är senarelagd i förhållande till den fysiska leveransen. Så är fallet med köp eller försäljning av varor på kredit.

▼B

VT22. Vissa avtal avser råvaror men regleras inte genom att en råvara erhålls eller levereras. Regleringen sker i stället genom kontantbetalning enligt en formel som angivits i avtalet och inte genom betalning av ett fastställt belopp. Exempelvis kan det nominella värdet av en obligation fastställas genom att marknadspriset på olja vid obligationens förfallodag multipliceras med en förutbestämd kvantitet olja. Det nominella beloppet är knutet till prisutvecklingen på en råvara men regleras med kontanter. Ett sådant avtal utgör ett finansiellt instrument.

VT23. Definitionen av ett finansiellt instrument omfattar också ett avtal som ger upphov till en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld utöver en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Sådana finansiella instrument ger vanligen den ena parten en option att byta en finansiell tillgång mot en icke-finansiell tillgång. Exempelvis kan en obligation som är knuten till olja ge ►M5 ägaren ◄ en rätt att

▼B

erhålla en serie av fasträntebetalningar och ett fastställt kontantbelopp vid förfallotidpunkten med en option att byta ut det nominella beloppet mot en viss kvantitet olja. Intresset för att utnyttja denna option växlar över tiden beroende på hur oljans verkliga värde utvecklas i förhållande till hur utbytesförhållandet mellan olja och kontanter är reglerat i obligationen. Huruvida ►M5 ägaren ◄ av obligationen har för avsikt att utnyttja optionen eller ej påverkar inte bedömningen. ►M5 Ägarens ◄ finansiella tillgång och emittentens finansiella skuld innebär att obligationen är ett finansiellt instrument oberoende av de andra tillgångar och skulder som också tillskapas.

VT24. [Struken]

KLASSIFICERING

Skulder och eget kapital (punkterna 15–27)

Ingen avtalsenlig förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång (punkterna 17–20)

VT25. Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de villkor som gäller för aktien för att avgöra om de motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt eller när ►M5 ägaren ◄ så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en förpliktelse att överföra finansiella tillgångar till ►M5 ägaren ◄. Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga medel ändrar inte detta förhållande. Att emittenten har en option att lösa in aktien mot kontanter medför inte att aktien är en finansiell skuld eftersom emittenten inte har en befintlig förpliktelse att överlåta finansiella tillgångar till aktieägarna. I detta fall bestäms inlösen av aktien enbart av emittenten. En förpliktelse kan emellertid uppstå när emittenten utnyttjar sin option, vanligen genom att formellt meddela aktieägarna att han har för avsikt att begära inlösen.

VT26. Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga villkor som fastställts. Klassificeringen är beroende på bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om utdelningar till innehavarna bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som eget kapital oberoende av om utdelningen är kumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis

a) om utdelningar skett under en längre tidsperiod,

b) en avsikt att betala utdelning i framtiden,

c) en möjlig negativ inverkan på kursen på emittentens stamaktier om utdelning ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),

d) storleken på emittentens reserver,

▼B

e) en emittents förväntade resultat för en period, eller

f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

Reglering med företagets egetkapitalinstrument (punkterna 21–24)

▼M6

VT27. Följande exempel visar hur olika typer av avtal avseende ett företags egna egetkapitalinstrument klassificeras:

a) Ett avtal som företaget kommer att reglera genom att erhålla eller erlägga ett fastställt antal av dess egna aktier och inte erhålla någon framtida ersättning eller byta ett fastställt antal av dess egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp eller annan finansiell tillgång är ett egetkapitalinstrument (med undantag av vad som sägs i punkt 22A). Därmed läggs eller dras eventuell ersättning som erhålls eller erläggs för sådant avtal direkt till eller från eget kapital. Ett exempel är en utfärdad aktieoption som ger motparten rätt att köpa ett fastställt antal av företagets aktier mot ett fastställt kontantbelopp. Om avtalet kräver att företaget köper (löser in) sina egna aktier mot kontanter eller annan finansiell tillgång till ett fastställt eller fastställbart datum eller vid anmodan, redovisar dock företaget också en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet (med undantag av instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är ett företags förpliktelse enligt att terminsavtal att återköpa ett fastställt antal av sina egna aktier mot ett fastställt kontantbelopp.

b) Ett företags förpliktelse att köpa sina egna aktier för kontanter ger upphov till en finansiell skuld för nuvärdet av inlösenbeloppet även om antalet aktier som företaget är förpliktigat att återköpa inte är fastställt eller om förpliktelsen är villkorad av att motparten utnyttjar en rätt till inlösen (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel på en villkorad förpliktelse är en utfärdad option som kräver att företaget återköper sina egna aktier för kontanter om motparten utnyttjar optionen.

c) Ett avtal som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om kontantbeloppet eller annan finansiell tillgång som ska erhållas eller levereras baseras på ändringar i marknadspriset på företagets egna aktier (förutom vad som sägs i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D). Ett exempel är en aktieoption som nettoregleras med kontanter.

▼B

d) Ett avtal som kommer att regleras med ett variabelt antal av företagets egna aktier vars värde motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel (exempelvis ett råvarupris) är en finansiell tillgång eller en finansiell skuld. Ett exempel är en utfärdad option att köpa guld som, om den utnyttjas, regleras netto med företagets egna instrument genom

▼B

att företaget levererar så många av dessa egetkapitalinstrument som motsvarar värdet på optionsavtalet. Ett sådant avtal är en finansiell tillgång eller finansiell skuld även om den underliggande variabeln är företagets egen aktiekurs snarare än guld. På motsvarande sätt är ett avtal som kommer att regleras med ett fastställt antal av företagets egna aktier, men de rättigheter som är knutna till dessa aktier varierar så att deras värde vid avtalsregleringen motsvarar ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på ändringar i en underliggande variabel, en finansiell tillgång eller en finansiell skuld.

Villkorade leveransförbehåll (punkt 25)

VT28. Punkt 25 kräver att om en del av ett avtal med villkorade leveransförbehåll som kan kräva reglering med kontanter eller annan finansiell tillgång (eller på annat sätt som skulle leda till att instrumentet är en finansiell skuld) inte är genuin påverkar inte det leveransförbehållet klassificeringen av ett finansiellt instrument. Sålunda är ett avtal som kräver reglering i kontanter eller med ett variabelt antal av företagets egna aktier endast om en viss händelse som är ytterst sällsynt, väldigt ovanlig och osannolikt inträffar ett egetkapitalinstrument. På motsvarande sätt kan en reglering med ett fastställt antal av ett företags aktier vara avtalsenligt utesluten under förhållanden som ligger bortom företagets kontroll, men om dessa förhållanden inte har någon verklig möjlighet att uppkomma, är det korrekt att klassificera instrumentet som ett egetkapitalinstrument.

Koncernredovisningens principer

►**M32** VT29. I koncernredovisningen redovisar ett företag innehav utan bestämmande inflytande – dvs. andra parters innehav av eget kapital och dess dotterbolags intäkter – i enlighet med IAS 1 och IFRS 10. ◄ Vid klassificering av ett finansiellt instrument (eller del av det) i koncernredovisningen beaktar ett företag alla villkor och bestämmelser som avtalats mellan företagen i koncernen och ►**M5** ägare ◄ av instrumentet när det bedömer om koncernen som helhet har en förpliktelse att erlägga kontanter eller annan finansiell tillgång avseende instrumentet eller att reglera det på ett sätt som leder till att det klassificeras som skuld. När ett dotterföretag i en koncern emitterar ett finansiellt instrument och ett moderföretag eller annat koncernföretag avtalar ytterligare villkor direkt med innehavarna av instrumentet (exempelvis en garanti) kan koncernen sakna möjlighet att bestämma över utdelningar eller inlösen. Även om dotterföretaget kan klassificera instrumentet korrekt utan att beakta dessa ytterligare villkor i sina enskilda finansiella rapporter, beaktas effekten av andra avtal mellan koncernföretag och innehavarna av instrumentet för att säkerställa att koncernredovisningen återspeglar de avtal och transaktioner som koncernen sedd som helhet har ingått. I den mån det finns en sådan förpliktelse eller ett sådant leveransförbehåll, klassificeras instrumentet (eller den del av det som omfattas av förpliktelsen) som en finansiell skuld i koncernredovisningen.

▼M6

AG29A. Vissa typer av instrument som medför en avtalsenlig förpliktelse för företaget klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Klassificering enligt dessa punkter är ett undantag från de principer som annars tillämpas vid klassificering av instrument i denna standard. Detta undantag avser

▼M6

inte klassificering av innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen. Således klassificeras instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt antingen punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i enskilda eller separata finansiella rapporter som är innehav utan bestämmande inflytande som skulder i koncernredovisningen.

▼B

Sammansatta finansiella instrument (punkterna 28–32)

▼M53

VT30. Punkt 28 gäller endast emittenter av sammansatta finansiella instrument som inte är derivat. Punkt 28 behandlar inte hur ägaren ska redovisa sammansatta finansiella instrument. IFRS 9 behandlar klassificering och värdering av finansiella tillgångar som är sammansatta finansiella instrument från ägarens perspektiv.

▼M33

VT31. En vanlig form av sammansatta finansiella instrument är konvertibla skuldinstrument, det vill säga skuldinstrument kombinerade med en option att omvandla skuldinstrumentet till aktier utgivna av emittenten och som inte har några andra inbäddade derivat. Enligt punkt 28 ska emittenten av ett sådant instrument redovisa skulddelen och egetkapitaldelen var för sig i rapporten över finansiell ställning från och med när instrumentet redovisas för första gången, enligt nedan:

▼B

a) Emittentens förpliktelse att genomföra överenskomna räntebetalningar och amorteringar är en finansiell skuld som kvarstår så länge som instrumentet inte konverterats. Skuldinstrumentets verkliga värde när det redovisas för första gången utgörs av nuvärdet av de framtida betalningarna som är hänförliga till skuldinstrumentet. Diskonteringsräntan utgörs av marknadsräntan vid emissionstidpunkten för skuldinstrument med jämförbar kreditvärdighet, lika stora kassaflöden och med likartade avtalsvillkor men utan konverteringsrätt.

▼M33

b) Egetkapitalinstrumentet utgörs av en inbyggd optionsrätt att omvandla skuldinstrumentet till aktier utgivna av emittenten. Denna option har ett värde vid det första redovisningstillfället även om den saknar realvärde.

▼B

VT32. Vid konvertering av ett konvertibelt instrument vid förfall tar företaget bort skulddelen från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och redovisar den under eget kapital. Den ursprungliga egetkapitaldelen kvarstår som eget kapital (även om den kan överföras från en post under eget kapital till en annan). Det blir ingen vinst eller förlust vid konvertering vid förfall.

VT33. När ett företag avvecklar ett konvertibelt instrument före förfall via förtida inlösen eller återköp i vilket de ursprungliga konverteringsrätterna är oförändrade, fördelar företaget den erlagda ersättningen och eventuella transaktionskostnader för återköpet eller inlösen på instrumentets skuld- och egetkapitaldelar per transaktionsdagen. Den metod som används vid fördelning av erlagd ersättning och transaktionskostnader på de separata komponenterna är i linje med den som används i den ursprungliga fördelningen på de separata delarna i den ersättning som företaget erhöll när det konvertibla instrumentet emitterades, i enlighet med punkterna 28–32.

VT34. När fördelningen av ersättning är utförd, behandlas eventuell vinst eller förlust som blivit följden i enlighet med redovisningsprinciper som är tillämpliga på den hänförliga delen, enligt nedan

a) det belopp avseende vinst eller förlust som är hänförligt till skulddelen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, och

▼B

b) det belopp avseende ersättning som är hänförligt till egetkapitaldelen redovisas mot eget kapital.

VT35. Ett företag kan ändra villkoren för ett konvertibelt instrument och uppmuntra förtida konvertering, exempelvis genom att erbjuda en mer förmånlig konverteringskurs eller erlägga ytterligare ersättning i händelse av konvertering före ett visst datum. Skillnaden, per det datum villkoren ändras, mellan det verkliga värdet för den ersättning som ►M5 ägaren ◄ erhåller vid konvertering av instrumentet enligt de ändrade villkoren och det verkliga värdet för den ersättning som ►M5 ägaren ◄ hade erhållit enligt de ursprungliga villkoren redovisas som en förlust i resultaträkningen.

Egna aktier (punkterna 33 och 34)

VT36. Ett företags egna egetkapitalinstrument redovisas inte som en finansiell tillgång oavsett av vilken anledning de återköps. Punkt 33 kräver att ett företag som återköper sina egetkapitalinstrument drar av dessa egetkapitalinstrument från eget kapital. Men när ett företag innehar egna aktier å annans vägnar, exempelvis ett finansiellt institut som innehar egna aktier å en kunds vägnar, råder ett förmedlingsförhållande och följden blir att ett dessa innehav inte innefattas i företagets ►M5 rapport över finansiell ställning ◄.

Räntor, utdelningar samt vinster och förluster (punkterna 35–41)

VT37. Följande exempel illustrerar tillämpningen av punkt 35 på ett sammansatt finansiellt instrument. Antag att en preferensaktie som saknar rätt till kumulativ utdelning innebär en obligatorisk inlösen mot kontanter om fem år men att utdelning betalas ut enligt företagets gottfinnande före inlösendatum. Ett sådant instrument är ett sammansatt finansiellt instrument där skulddelen är nuvärdet av inlösenbeloppet. Förändringen i nuvärdet för denna del redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och klassificeras som räntekostnad. Eventuell betald utdelning är hänförlig till egetkapitaldelen och redovisas därmed som en vinstutdelning. En liknande behandling skulle tillämpas om det inte var tvingande inlösen utan ►M5 ägaren ◄ hade en option, eller om aktien var tvingande konvertibel som kan lösas in till ett variabelt antal stamaktier beräknade att motsvara ett fastställt belopp eller ett belopp som bygger på förändringar i en underliggande variabel (exempelvis en råvara). Om obetalda utdelningar läggs till inlösenbeloppet är dock hela instrumentet en skuld. I ett sådant fall klassificeras eventuell utdelning som en räntekostnad.

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder (punkterna 42–50)

▼M34

_____

Kriteriet att ett företag ”för närvarande har en legal rätt att kvitta de redovisade beloppen” (punkt 42 a)

AG38A En kvittningsrätt kan antingen vara gällande eller vara beroende av en framtida händelse (exempelvis att rätten endast blir tillämplig eller kan utnyttjas om en framtida händelse inträffar, till exempel att en av motparterna ställer in betalningar, blir insolvent eller går i konkurs). Även om kvittningsrätten inte är beroende av en framtida händelse kan den endast vara rättsligt bindande i den normala affärsverksamheten, eller vid insolvens eller konkurs, för en eller samtliga motparter.

▼**M34**

AG38B För att uppfylla kriteriet i punkt 42 a måste ett företag ha en gällande juridisk rättighet att kvitta en tillgång. Detta innebär att kvittningsrätten

a) inte får vara beroende av en framtida händelse,

b) måste vara rättsligt bindande vid

ii) normal affärsverksamhet,

iii) betalningsinställelse, och

iiii) insolvens eller konkurs

för företaget och samtliga motparter.

AG38C Lagstiftningen i olika jurisdiktioner kan variera när det gäller karaktären och omfattningen av kvittningsrätten, inklusive eventuella villkor för utnyttjande och huruvida rätten kvarstår vid betalningsinställelse, insolvens eller konkurs. Följaktligen kan det inte förutsättas att en kvittningsrätt är automatiskt tillgänglig utanför normal affärsverksamhet. Enligt lagstiftningen om konkurser eller insolvens i en viss jurisdiktion kan kvittningsrätter under vissa omständigheter till exempel vara förbjudna eller begränsas vid konkurs eller insolvens.

AG38D Lagar om avtalsförhållanden mellan parterna (till exempel avtalsbestämmelser, de lagar som avtalet omfattas av eller de lagar om betalningsinställelse, konkurs eller insolvens som är tillämpliga på parterna) måste övervägas för att fastställa om kvittningsrätten är tillämplig vid normal affärsverksamhet i det fall företaget och samtliga motparter ställer in betalningarna, blir insolventa eller går i konkurs (enligt vad som anges i punkt AG38B b).

Kriteriet att ett företag ”har för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden” (punkt 42 b)

AG38E För att uppfylla kriteriet i punkt 42 b måste ett företag antingen ha för avsikt att reglera posterna med ett nettobelopp eller att samtidigt realisera tillgången och reglera skulden. Även om företaget kan ha rätt att reglera posterna med ett nettobelopp, kan det fortfarande realisera tillgången och reglera skulden separat.

AG38F Om ett företag kan reglera beloppen på ett sådant sätt att resultatet i själva verket motsvarar en reglering med ett nettobelopp, uppfyller företaget kriteriet för reglering med nettobelopp i punkt 42 b. Så är endast fallet om systemet för bruttoavveckling fungerar på ett sätt som innebär att risken elimineras eller leder till en oväsentlig kredit- och likviditetsrisk, och att systemet behandlar obetalda eller förutbetalda skulder i en enda avräkning eller cykel. Ett system för bruttoavveckling som har samtliga av följande egenskaper skulle till exempel uppfylla kriteriet för reglering av nettobelopp i punkt 42 b:

a) Om finansiella tillgångar och finansiella skulder som får kvittas lämnas in samtidigt för behandling.

▼**M34**

b) Om parterna när de finansiella tillgångarna och de finansiella skulderna lämnas in för behandling åtar sig att uppfylla avräkningsskyldigheten.

c) Om det inte finns någon möjlighet att de kassaflöden som blir resultatet av tillgångarna och skulderna förändras när de har lämnats in för behandling (om inte behandlingen misslyckas – se d nedan).

d) Om de tillgångar och skulder som ställandet av säkerhet gäller kommer att avräknas via en överföring av säkerheter eller ett liknande system (till exempel leverans mot betalning) så att behandlingen av de berörda obetalda eller förutbetalda skulderna som säkerheten ställs för misslyckas om överföringen av säkerheterna misslyckas (och vice versa).

e) Om transaktioner som misslyckas enligt d åter lämnas in för behandling till dess att avräkning sker.

f) Om avräkningen görs via samma avräkningsinstitut (till exempel en avräkningsbank, en centralbank eller en centralbanks värdepappersdepå).

g) Om det finns en intradagskredit som ger tillräcklig kontokredit för att möjliggöra behandlingen av betalningarna på avräkningsdatumet för båda parterna, och det är praktiskt taget säkert att intradagskrediten kommer att betalas om den krävs in.

▼**B**

VT39. Standarden innehåller inte villkor för särskild behandling av så kallade ”syntetiska instrument”, som är grupper med separata finansiella instrument som förvärvats och innehas i syfte att efterlikna ett annat instrument. Exempelvis blir kombinationen av en långfristig skuld till rörlig ränta och en ränteswap med mottagande av rörliga betalningar och erläggande av fasta betalningar, en syntetisk långfristig skuld med fast ränta. Var och ett av de enskilda finansiella instrument som tillsammans utgör ett ”syntetiskt instrument” innebär en avtalsenlig rättighet eller förpliktelse med egna villkor, som var och en kan överlåtas eller regleras separat. Varje finansiellt instrument är exponerat för risker som kan skilja sig från de risker för vilka andra finansiella instrument är exponerade. Följaktligen gäller att om ett finansiellt instrument i ett ”syntetiskt instrument” utgör en tillgång och en annan utgör en skuld, ska de inte kvittas och nettoredovisas ►**M5** i ett företags rapport över finansiell ställning ◄, såvida de inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42.

▼B

UPPLYSNINGAR

Finansiella tillgångar och finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (punkt 94 (f))

VT40. [Struken]

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 33

Resultat per aktie

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange principer för hur ett företag ska beräkna och redovisa resultat per aktie på ett sätt som förbättrar möjligheterna att jämföra olika företag under en rapportperiod och att jämföra olika rapportperioder för ett och samma företag. Även om värdet av uppgifter om resultat per aktie begränsas av de olika principer företag kan använda när de fastställer vad som är ”resultat”, förbättras redovisningen om antalet aktier beräknas på ett enhetligt sätt. I första hand beskriver standarden hur företag ska beräkna det antal aktier som ingår vid beräkningen av resultat per aktie (det vill säga nämnaren).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Standarden ska tillämpas på

a) separata eller enskilda finansiella rapporter från ett företag

i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad, och

b) koncernredovisningar i koncerner med moderföretag

i) vars stamaktier eller potentiella stamaktier är föremål för allmän handel (på en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera stamaktier på en offentlig marknad.

3. Ett företag som lämnar upplysning om resultat per aktie ska beräkna och lämna upplysning om resultat per aktie enligt denna standard.

►M32 4. **När ett företag upprättar både koncernredovisning och separata finansiella rapporter i enlighet med både IFRS 10 *Koncernredovisning* och IAS 27 *Separata finansiella rapporter* behöver de upplysningar som krävs enligt denna standard endast redovisas utifrån koncerninformationen.** ◄ Ett företag som väljer att lämna upplysning om resultat per aktie baserat på företagets separata finansiella rapporter ska redovisa sådan information endast ►M5 i rapporten över totalresultat ◄. Ett företag ska inte redovisa sådan information om resultat per aktie i koncernredovisningen.

▼M31

4A. Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 81 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2011) redovisar det resultat per aktie endast i den separata rapporten.

▼B

DEFINITIONER

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

Positiv utspädningseffekt innebär en ökning av vinst per aktie eller en minskning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda villkor.

En *överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls* är ett avtal om att emittera aktier, som är beroende av att vissa villkor uppfylls.

Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda är stamaktier som kan emitteras för ett litet belopp eller inga kontanter eller annan ersättning när vissa villkor i ett avtal om att emittera aktier om vissa villkor är uppfyllda, uppfylls.

Utspädning är en minskning av vinst per aktie eller en ökning av förlust per aktie som följer på antagandet att konvertibla instrument konverteras, att optioner eller teckningsoptioner löses in, eller att stamaktier emitterats vid uppfyllelsen av särskilda villkor.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande instrument är finansiella instrument som ger innehavaren rätt att köpa stamaktier.

En *stamaktie* är ett egetkapitalinstrument som är efterställt andra slag av egetkapitalinstrument.

En *potentiell stamaktie* är ett värdepapper eller annat avtal som kan berättiga innehavaren att erhålla stamaktier.

Säljoptioner på stamaktier är kontrakt som ger innehavaren rätt att sälja stamaktier till ett angivet pris under en viss period.

6. Stamaktiers rätt till andel i företagets resultat är efterställd andra aktieslags rätt, såsom preferensaktiers rätt till utdelning. Ett företag kan ha flera slag av stamaktier. Stamaktier av samma slag har samma rätt till utdelning.

7. Exempel på potentiella stamaktier är

a) skuldebrev och egetkapitalinstrument, inklusive preferensaktier som kan konverteras till stamaktier,

b) optioner och teckningsoptioner,

c) aktier som kan komma att emitteras om villkor i ett avtal uppfylls, exempelvis i ett avtal avseende förvärv av ett företag eller andra tillgångar.

▼M33

8. Begrepp som definieras i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*, används i denna standard med de innebörder som anges i punkt 11 i IAS 32, såvida inte annat anges. I IAS 32 definieras finansiellt instrument, finansiell tillgång, finansiell skuld och egetkapitalinstrument. Dessutom ges vägledning om hur dessa definitioner ska användas. I IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*, definieras verkligt värde och anges krav för tillämpningen av denna definition.

▼B

VÄRDERING

Resultat per aktie före utspädning

9. Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie före utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa innehavare.

10. Resultat per aktie före utspädning ska beräknas genom att dividera vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget (täljaren) med det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier (nämnaren) under perioden.

11. Syftet med information om resultat per aktie före utspädning är att ge ett mått på varje stamakties i ett moderföretags andel av företagets resultat under rapportperioden.

Resultat

12. Vid beräkning av resultat per aktie före utspädning ska de belopp som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget avseende

a) resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget, och

b) resultat hänförligt till moderföretaget

vara beloppen i (a) och (b) justerade för belopp efter skatt för utdelning på preferensaktier, differenser som uppkommer vid reglering av preferensaktier och andra liknande effekter av preferensaktier som klassificeras som eget kapital.

13. Alla intäkts- och kostnadsposter som är hänförliga till innehavare av stamaktier i moderföretaget, som redovisas under en period, inklusive skattekostnader och utdelning på preferensaktier som klassificeras som skulder, inkluderas i fastställandet av periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget (se IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14. Det belopp, efter skatt, som avser utdelning på preferensaktier och som dras av från resultatet utgörs av

a) periodens fastställda utdelning, efter skatt, på preferensaktier som saknar rätt till kumulativ utdelning, och

b) periodens utdelning, efter skatt, på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning oavsett om utdelningen är fastställd eller ej. Beloppet innefattar dock ej utdelning på preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning som betalats eller fastställts under den aktuella perioden men som avser en tidigare period.

▼B

15. Preferensaktier som erbjuder en låg inledande utdelning för att kompensera ett företag för att det säljer aktierna till underkurs, eller en utdelning som ligger över vad som är normalt under senare perioder för att kompensera investerare för att de köper preferensaktier till överkurs, kallas ibland för preferensaktier med stigande utdelning. Eventuell ursprunglig under- eller överkurs vid emission av preferensaktier med stigande utdelning skrivs av mot balanserade vinstmedel enligt effektivräntemetoden och behandlas som en utdelning på preferensaktier vid beräkning av resultat per aktie.

16. Preferensaktier kan återköpas genom ett företags offentliga uppköpserbjudande till innehavarna. Överskjutande verkligt värde för den ersättning som erläggs för preferensaktier jämfört med preferensaktiernas redovisade värde utgör en avkastning för innehavarna av preferensaktier och belastar företagets balanserade vinstmedel. Detta belopp dras av vid beräkning av det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

17. Tidig konvertering av konvertibla preferensaktier kan framtvingas av ett företag genom förmånliga ändringar av de ursprungliga konverteringsvillkoren eller betalning av ytterligare ersättning. Överskjutande verkligt värde för stamaktierna eller övrig ersättning som erlagts utöver verkligt värde för de stamaktier som kan emitteras i enlighet med de ursprungliga konverteringsvillkoren är en avkastning för innehavarna av preferensaktier, och dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

18. Om preferensaktiernas redovisade värde överstiger det verkliga värdet för den ersättning som erlagts vid reglering läggs det överskjutande beloppet till vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget.

Aktier

19. Vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning ska antalet stamaktier utgöras av ett vägt genomsnitt av under perioden utestående stamaktier.

20. Genom att använda det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som har varit utestående under perioden återspeglas möjligheten att ägarkapitalet kan ha varierat under perioden till följd av att ett högre eller lägre antal aktier har varit utestående. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden är antalet utestående stamaktier i början av perioden, justerat med antalet stamaktier som återköpts eller emitterats under perioden, multiplicerat med en tidvägningsfaktor. Tidvägningsfaktorn utgörs av det antal dagar som stamaktierna varit utestående i förhållande till totalt antal dagar under perioden. I de flesta fall räcker det med en rimlig uppskattning av antalet dagar.

21. Vanligen medräknas nyemitterade aktier i det vägda genomsnittliga antalet aktier från likviddagen (vilken oftast är densamma som emissionsdagen). Sålunda medräknas

a) stamaktier som emitteras i en kontantemission från den dag betalningen erlagts,

b) stamaktier som emitteras i stället för utdelning på stam- eller preferensaktier från den dag då utdelningen återinvesteras,

▼B

c) stamaktier som emitteras i utbyte mot ett konvertibelt skuldebrev från den dag då skuldebrevet inte längre löper med ränta,

d) stamaktier som emitteras i utbyte mot kapitalbelopp i eller ränta på ett annat finansiellt instrument från den dag då det finansiella instrumentet inte längre löper med ränta,

e) stamaktier som emitteras som reglering av en skuld från likviddagen,

f) stamaktier som emitteras i samband med en apportemission från den tidpunkt då apportegendomen redovisas som tillgång, och

g) stamaktier som emitteras som ersättning för utförda tjänster till företaget i samband med att tjänsterna utförs.

Tidpunkten när stamaktierna ska inkluderas bestäms av de villkor och förutsättningar som är hänförliga till emissionen av aktierna. Hänsyn tas till innebörden av avtal som är knutna till emissionen.

▼M12

22. Stamaktier som emitteras som del av den ersättning som överförs i ett rörelseförvärv innefattas i det vägda genomsnittliga antalet aktier från förvärvstidpunkten. Orsaken är att förvärvaren införlivar det förvärvade företagets resultat i sin rapport över totalresultat från den tidpunkten.

▼B

23. Stamaktier som kommer att emitteras vid konvertering av ett instrument med tvingande konvertering inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning från den tidpunkt när kontraktet ingicks.

24. Aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls behandlas som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie före utspädning först från den tidpunkt när alla erforderliga villkor har uppfyllts (det vill säga att händelserna har inträffat). Aktier som kan emitteras endast efter att en viss tid förflutit är inte aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls, eftersom det är helt säkert att villkoret kommer att uppfyllas. Utestående stamaktier som kan återkallas om vissa villkor uppfylls (det vill säga föremål för återkallande) behandlas inte som utestående och exkluderas från beräkningen av resultat per aktie före utspädning fram till den tidpunkt aktierna inte längre kan återkallas.

25. [Struken]

26. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier under perioden, liksom för alla tidigare perioder som redovisas för jämförelseändamål, ska justeras för transaktioner, andra än konvertering av potentiella stamaktier, som ändrat antalet utestående stamaktier utan att nytt kapital skjutits till av eller återbetalats till ägarna i motsvarande grad.

27. Stamaktier kan ha emitterats eller antalet utestående stamaktier kan ha minskat utan att nytt kapital tillskjutits eller att kapital återbetalas. Exempel omfattar

a) en fondemission,

b) ett fondemissionselement i en annan emission, exempelvis i en nyemission som riktar sig till befintliga aktieägare,

c) en aktiesplit, och

d) en omvänd aktiesplit (”aktiesammanslagning”).

▼B

28. Vid en fondemission eller aktiesplit erhåller aktieägarna nya stamaktier utan att skjuta till nytt kapital. Sålunda ökas antalet utestående stamaktier utan en ökning av företagets kapital. Antalet utestående stamaktier före händelsen justeras därför i proportion till ökningen av antalet aktier, som om händelsen inträffat i början av den tidigaste period som redovisas. Om exempelvis ett företag genomför en fondemission, där ägarna erhåller två nya stamaktier för varje utestående aktie, multipliceras antalet stamaktier före emissionstidpunkten med tre för att få fram det totala antalet stamaktier, eller med två för få fram antalet nya stamaktier.

29. En sammanslagning av stamaktier minskar vanligen antalet utestående stamaktier utan en motsvarande minskning av resurser. När den övergripande effekten är ett aktieåterköp till verkligt värde, är dock minskningen av antalet utestående stamaktier följden av en motsvarande minskning av resurser. Ett exempel är en aktiesammanslagning som kombineras med en extra utdelning. Det vägda genomsnittliga antalet utestående stamaktier för den period i vilken den sammanslagningen sker justeras för minskningen i antalet stamaktier från den tidpunkt när den extra utdelningen redovisas.

Resultat per aktie efter utspädning

30. Ett företag ska beräkna beloppet för det resultat per aktie efter utspädning som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och, i det fall det redovisas, det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till dessa aktieinnehavare.

31. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget och genomsnittligt antal utestående aktier för effekterna av alla potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt.

32. Syftet med att presentera resultat per aktie efter utspädning är samma som syftet med att presentera resultat per aktie före utspädning – att ge ett mått på en stamakties andel av ett företags resultat – och att samtidigt beakta alla potentiella utestående stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt under perioden. Följden är att

a) den del av periodens resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget ökas med det belopp, efter skatt, som avser utdelningar och redovisade räntekostnader på potentiella stamaktier och justeras för övriga förändringar av intäkter eller kostnader som blir följden av en konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier, och

b) det vägda genomsnittet av periodens utestående stamaktier ökas med det vägda genomsnittet av de ytterligare stamaktier som skulle ha varit utestående vid en konvertering av samtliga potentiella stamaktier till stamaktier.

▼B

Resultat

33. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag justera det resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget, enligt beräkning i enlighet med punkt 12, med beloppen efter skatt för

a) eventuell utdelning eller andra poster hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt, som dras av vid beräkning av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget enligt beräkning i enlighet med punkt 12,

b) eventuella redovisade räntekostnader hänförliga till potentiella stamaktier som kan ge upphov till en utspädningseffekt, och

c) eventuella andra förändringar av intäkter och kostnader som kan bli följden av konverteringen av de potentiella stamaktierna.

▼M53

34. Efter att de potentiella stamaktierna har konverterats till stamaktier uppkommer inte längre de poster som identifierats i punkt 33 a–c. I stället har de nya stamaktierna rätt att ta del av resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget. Därför justeras resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget som beräknats i enlighet med punkt 12 för de poster som identifieras i punkt 33 a–c och eventuella därtill hänförliga skatter. De kostnader som sammanhänger med potentiella stamaktier inkluderar transaktionskostnader och underkurs som redovisas enligt effektivräntemetoden (se IFRS 9).

▼B

35. Konverteringen av potentiella stamaktier kan leda till följdändringar av intäkter och kostnader. Minskningen av de räntekostnader som är hänförliga till de potentiella stamaktierna och den därav följande ökningen eller minskningen av periodens resultat kan exempelvis ge upphov till en ökning av kostnaderna för vinstdelning med de anställda. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning ska periodens resultat som är hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras för sådana följdändringar av intäkter och kostnader.

Aktier

36. När ett företag beräknar resultat per aktie efter utspädning, ska antalet stamaktier utgöras av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier beräknat i enlighet med punkterna 19 och 26, med tillägg för det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som tillkommer om samtliga potentiella stamaktier, som ger upphov till en utspädningseffekt, konverteras till stamaktier. Potentiella stamaktier, som ger upphov till en utspädningseffekt, antas ha konverterats till stamaktier vid periodens början eller vid tidpunkten för emissionen av de potentiella stamaktierna, om denna infaller senare.

37. Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt ska fastställas var för sig, för varje redovisad period. Antalet potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt, som inkluderas i perioden räknat från årets början, är inte ett vägt genomsnitt av de potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt som inkluderas i var och en av delårsperioderna.

▼B

38. Potentiella stamaktier viktas i förhållande till den tid de är utestående. Potentiella stamaktier som har lösts in eller förfallit under perioden innefattas i beräkningen av resultatet per aktie efter utspädning endast för den del av perioden då de är utestående. Potentiella stamaktier som konverteras till stamaktier under perioden beaktas vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning från periodens början fram till konverteringstidpunkten. För tiden därefter medräknas de nya stamaktierna i resultat per aktie både före och efter utspädning.

39. Det antal stamaktier som kan emitteras vid konvertering av potentiella stamaktier, som ger upphov till utspädningseffekt, fastställs med ledning av de villkor som gäller för dessa. När det finns mer än en konverteringsgrund, utgår beräkningen från den mest förmånliga konverteringskursen eller teckningskursen, sett ur de potentiella stamaktieinnehavarnas perspektiv.

▼M32

40. Ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag kan till andra parter än moderföretaget eller ägarföretag med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet emittera potentiella stamaktier som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget eller i ägarföretag (det rapporterande företaget) med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet. Om dessa potentiella stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget ger upphov till en utspädningseffekt vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, ska de ingå i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

▼B

Potentiella stamaktier som ger upphov till utspädningseffekt

41. Potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt endast i det fall en konvertering av dem till stamaktier medför en lägre vinst per aktie eller högre förlust per aktie före extraordinära poster för kvarvarande verksamheter.

42. Ett företag använder det resultat för kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget som jämförelsetal för att klargöra huruvida potentiella stamaktier ger upphov till utspädningseffekt eller ej. Det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till moderföretaget justeras i enlighet med punkt 12 och exkluderar poster som är hänförliga till avvecklade verksamheter.

43. Potentiella stamaktier ger inte upphov till utspädningseffekt när konvertering av dem till stamaktier skulle öka vinsten per aktie eller minska förlusten per aktie från kvarvarande verksamheter. Beräkningen av resultat per aktie efter utspädning förutsätter inte konvertering, inlösen, eller annan emission av potentiella stamaktier som inte skulle ge upphov till en utspädningseffekt på resultatet per aktie.

44. När ett företag fastställer om potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt eller ej, ska varje slag av potentiella stamaktier bedömas för sig. Bedömningen av om en utspädningseffekt uppkommer eller ej kan påverkas av i vilken ordning de olika slagen av potentiella stamaktier beaktas. För att maximera utspädningseffekten för resultatet per aktie före utspädning, betraktas därför varje emission eller serie med potentiella stamaktier i tur och ordning, från den med

▼B

den största utspädningseffekten till den med den minsta effekten, det vill säga potentiella stamaktier som kan ge upphov till utspädningseffekt med det lägsta ”resultatet per tillkommande aktie” inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning före dem med ett högre resultat per tillkommande aktie. Optioner och teckningsoptioner inkluderas i allmänhet först eftersom de inte påverkar beräkningens täljare.

Optioner, teckningsoptioner och motsvarande

45. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning ska ett företag utgå från att de av företagets optioner och teckningsoptioner som kan ge upphov till en utspädningseffekt kommer att utnyttjas. Antagen likvid från dessa instrument ska betraktas som att den erhållits vid emission av stamaktier till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden. Skillnaden mellan antalet emitterade stamaktier och antalet stamaktier som skulle ha emitterats till genomsnittlig marknadskurs för stamaktier under perioden ska behandlas som en emission av stamaktier utan betalning.

46. Optioner och teckningsoptioner har en utspädningseffekt när de skulle leda till en emission av stamaktier till en kurs som är lägre än genomsnittskursen på stamaktier under perioden. Utspädningsbeloppet är stamaktiernas genomsnittskurs under perioden efter avdrag för emissionskurs. För att beräkna resultat per aktie efter utspädning behandlas därför potentiella stamaktier som om de utgörs av båda av följande:

a) Ett avtal enligt vilket företaget antas emittera ett visst antal stamaktier till genomsnittskurs under perioden. Sådana stamaktier antas bli emitterade till verkligt värde och ger inte upphov till någon utspädningseffekt. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning bortses därför från dem.

b) Ett avtal enligt vilket företaget antas emittera det överskjutande antalet stamaktier utan att erhålla betalning. Sådana stamaktier genererar inga inbetalningar och påverkar inte utestående stamaktiers resultat. Därför ger dessa aktier upphov till en utspädningseffekt och läggs till antalet utestående stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

47. Optioner och teckningsoptioner ger endast upphov till en utspädningseffekt när genomsnittskursen för stamaktier under perioden överstiger lösenkursen för optionerna eller teckningsoptionerna (det vill säga när de har ett realvärde). Tidigare redovisat resultat per aktie justeras inte retroaktivt i syfte att återspegla ändringar i kursen på stamaktier.

▼M33

47A. För aktieoptioner och andra avtal om aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas ska den emissionskurs som punkt 46 hänvisar till och det lösenpris som punkt 47 hänvisar till innefatta det verkliga värdet (värderat i enlighet med IFRS 2) för varor eller tjänster som ska levereras till företaget i framtiden enligt aktieoptionen eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

▼B

48. Optioner till anställda, med fasta eller fastställbara villkor, och ej intjänade stamaktier behandlas som optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning, även om de är beroende av intjänande. De behandlas som utestående från och med tilldelningsdagen. Resultatbaserade optioner till anställda behandlas som aktier som emitteras om vissa villkor uppfylls eftersom emissionen av dem beror på att angivna villkor uppfylls, utöver att en viss tidsrymd passerar.

▼B

Konvertibla instrument

49. Konvertibla instruments utspädningseffekt ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning i enlighet med punkterna 33 och 36.

50. Konvertibla preferensaktier ger inte upphov till någon utspädningseffekt när det utdelningsbelopp för sådana aktier, fastställt eller ackumulerat för den aktuella perioden, som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning. På motsvarande sätt ger en konvertibel skuld inte upphov till en utspädningseffekt när dess ränta (efter avdrag för skatt och andra förändringar i intäkt eller kostnad) per stamaktie som kan erhållas vid konvertering överstiger resultat per aktie före utspädning.

51. Inlösen eller framtvingad konvertering av konvertibla preferensaktier påverkar eventuellt bara en andel av tidigare utestående konvertibla preferensaktier. I sådana fall hänförs eventuell överskjutande ersättning enligt punkt 17 till de aktier som löses in eller konverteras i syfte att fastställa huruvida återstående utestående preferensaktier har en utspädningseffekt. De inlösta eller konverterade aktierna bedöms skilt från de aktier som inte löses in eller konverteras.

Aktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda

52. På samma sätt som vid beräkningen av resultat per aktie före utspädning, behandlas aktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls som utestående och inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om villkoren är uppfyllda (det vill säga att händelserna har inträffat). Dessa aktier inräknas från periodens början (eller från när beslutet om att ge ut sådana aktier fattades, om denna tidpunkt inträffar senare). Om villkoren inte är uppfyllda utgörs antalet aktier, som medräknas i resultat per aktie efter utspädning, av det antal som skulle ha emitterats om utgången av perioden också utgjorde utgången av avtalsperioden för dessa aktier. Det är inte tillåtet att i efterhand räkna om resultatet per aktie om villkoren inte är uppfyllda när avtalsperioden går ut.

53. Om uppnående eller upprätthållande av ett angivet vinstbelopp för en period är villkoret för en emission som kan göras om vissa villkor uppfylls och om detta belopp har uppnåtts vid rapporteringsperiodens slut men måste upprätthållas efter rapporteringsperiodens slut under ytterligare en period, behandlas de ytterligare stamaktierna som utestående om de har en utspädningseffekt, vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. I det fallet baseras beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om vinstbeloppet vid rapporteringsperiodens slut var vinstbeloppet i slutet av villkorsperioden. Eftersom vinsten kan ändras i en framtida period, inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.

54. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av framtida marknadskurser på stamaktierna. Om det finns en utspädningseffekt, baseras i sådant fall beräkningen av resultat per aktie efter utspädning på det antal stamaktier som skulle emitteras om marknadskursen vid rapporteringsperiodens slut var

▼B

marknadskursen vid villkorsperiodens slut. Om villkoret baseras på en genomsnittskurs under en tidsperiod som sträcker sig längre än till slutet av rapporteringsperioden, används genomsnittskursen för den tidsperiod som gått till ända. Eftersom marknadskursen kan ändras i en framtida period, inkluderar inte beräkningen av resultat per aktie före utspädning sådana stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda förrän vid avtalsperiodens slut, eftersom inte alla erforderliga villkor har blivit uppfyllda.

55. Det antal stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda kan vara beroende av både framtida vinster och framtida kurser på stamaktierna. I dessa fall baseras det antal stamaktier som ingår i resultat per aktie efter utspädning på båda villkoren (det vill säga vinst hittills och aktuell marknadskurs vid rapporteringsperiodens slut). Stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning såvida inte båda villkoren är uppfyllda.

56. I andra fall kan antalet stamaktier som emitteras om vissa villkor är uppfyllda bero på ett annat villkor än vinst eller marknadskurs (exempelvis att ett visst antal butiker öppnas). I sådana fall, under antagande att villkorets nuvarande förhållande förblir oförändrat till slutet av avtalsperioden, inkluderas stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt förhållandet vid rapporteringsperiodens slut.

57. Potentiella stamaktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda (utöver dem som omfattas av en överenskommelse om att emittera aktier om vissa villkor uppfylls, såsom konvertibla instrument som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan

a) ett företag fastställer om de potentiella stamaktierna kan antas vara emitterbara utifrån de villkor som anges för dem enligt villkoren för stamaktier som kan emitteras om vissa villkor uppfylls i punkterna 52–56, och

b) om dessa potentiella stamaktier ska återspeglas i resultat per aktie efter utspädning, fastställer ett företag deras effekt på beräkningen av resultat per aktie efter utspädning genom att följa villkoren för optioner och teckningsoptioner i punkterna 45–48, villkoren för konvertibla instrument i punkterna 49–51, villkoren för kontrakt som kan regleras antingen med aktier eller med kontanter i punkterna 58–61, eller andra villkor, enligt vad som är tillämpligt.

Dock antas inte inlösen eller konvertering ske, vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning såvida inte inlösen eller konvertering av liknande utestående potentiella stamaktier som saknar motsvarande villkor antas ske.

Kontrakt som kan regleras med stamaktier eller kontanter

58. När ett företag har emitterat ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter företagets gottfinnande, ska företaget anta att kontraktet kommer att regleras med stamaktier och de potentiella stamaktier som blir följden ska inkluderas i resultatet per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt.

59. När ett sådant kontrakt redovisas som en tillgång eller skuld, eller har en egetkapitalkomponent och en skulddel, ska företaget justera täljaren för eventuella ändringar i det resultat som hade blivit följden under perioden, om kontraktet i sin helhet hade klassificerats som ett egetkapitalinstrument. Den justeringen liknar de justeringar som krävs i punkt 33.

▼B

60. För kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter, efter innehavarens gottfinnande, ska den högsta utspädningseffekten, för kontantreglering eller aktiereglering, användas vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

61. Ett exempel på ett kontrakt som kan regleras med stamaktier eller med kontanter är en skuld som, vid förfall, ger företaget en oinskränkt rätt att reglera det nominella beloppet med kontanter eller med dess egna stamaktier. Ett annat exempel är en utfärdad säljoption som ger innehavaren valmöjlighet att reglera kontraktet med stamaktier eller med kontanter.

Köpta optioner

62. Kontrakt som köpta säljoptioner och köpta köpoptioner (det vill säga optioner som innehas av företaget utställda på dess egna stamaktier) inkluderas inte i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom utspädningseffekten är positiv. Säljoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset var högre än marknadskursen och köpoptionen skulle endast lösas in om lösenpriset låg under marknadskursen.

Utfärdade säljoptioner

63. Kontrakt som kräver att företaget köper tillbaka sina egna aktier, såsom utfärdade säljoptioner och terminsköpkontrakt, beaktas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning om de ger upphov till en utspädningseffekt. Om dessa kontrakt har ett realvärde under perioden (det vill säga om lösen- eller regleringskurs ligger över genomsnittlig marknadskurs för perioden i fråga) ska den potentiella utspädningseffekten på resultatet per aktie beräknas enligt nedan

a) det ska antas att vid periodens början så många stamaktier emitteras (till periodens genomsnittliga marknadskurs) att likviden blir så hög att kontraktet uppfylls,

b) det ska antas att behållningen från emissionen används till att uppfylla kontraktet (det vill säga för att köpa tillbaka stamaktier), och

c) de tillkommande stamaktierna (skillnaden mellan det antal stamaktier som antas emitteras och det antal stamaktier som erhålls vid kontraktets uppfyllelse) ska inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning.

RETROAKTIVA JUSTERINGAR

64. Om antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier ökar till följd av en fondemission eller aktiesplit, eller minskar till följd av en sammanläggning av aktier, ska beräkningen av resultatet per aktie före och efter utspädning justeras retroaktivt för alla perioder som rapporterats. Om dessa förändringar inträffar efter redovisningsperiodens utgång, men innan styrelsen godkänt de finansiella rapporterna för utfärdande, ska beräkningen av resultat per aktie för alla perioder som redovisas baseras på det nya antalet aktier. Upplysning ska lämnas om det faktum att resultatet per aktie återspeglar sådana förändringar i antalet aktier. Dessutom ska resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder justeras med hänsyn till effekterna av fel och justeringar som är följden av byten av redovisningsprinciper som redovisas retroaktivt.

▼B

65. Ett företag justerar inte resultatet per aktie efter utspädning för någon tidigare redovisad period på grund av ändringar i de antaganden som gjorts i beräkningarna av resultatet per aktie eller för konvertering av potentiella stamaktier till stamaktier.

KLASSIFICERING

66. Ett företag ska i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ ange resultat per aktie före och efter utspädning för det resultat från kvarvarande verksamheter som är hänförligt till ►M5 ägare ◄ av stamaktier i moderföretaget och för det resultat som är hänförligt till innehavarna av stamaktier i moderföretaget för perioden, för varje slag av stamaktier som har en annan rätt att ta del av periodens resultat. Ett företag ska redovisa resultat per aktie före och efter utspädning med samma vikt för samtliga perioder som omfattas av redovisningen.

67. Resultat per aktie redovisas för varje period för vilken en ►M5 rapport över totalresultat ◄ redovisas. Om resultat per aktie efter utspädning redovisas för minst en period ska det anges för alla redovisade perioder, även om det sammanfaller med resultatet per aktie före utspädning. Om resultat per aktie före och efter utspädning är samma, kan den ►M5 dubbla redovisningen göras på en rad i rapporten över totalresultat. ◄

▼M31

67A. Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning, enligt kraven i punkterna 66 och 67, i den separata rapporten.

▼B

68. Ett företag som redovisar en avvecklad verksamhet ska lämna upplysning om resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten antingen i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ eller i noterna.

▼M31

68A. Om ett företag redovisar resultatposter i en separat resultaträkning på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning för den avvecklade verksamheten, enligt kraven i punkt 68, i den separata rapporten eller i noterna.

▼B

69. Ett företag ska lämna information om resultat per aktie före och efter utspädning även om beloppen är negativa (en förlust per aktie).

UPPLYSNINGAR

70. Ett företag ska lämna upplysning om

a) de belopp som använts i täljaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning samt en avstämning mellan dessa belopp och redovisat resultat som är hänförligt till moderföretaget. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.

▼B

b) det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som används i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning och en avstämning mellan dessa antal. Avstämningen ska inkludera den enskilda effekten av varje slag av instrument som påverkar resultatet per aktie.

c) instrument (inklusive aktier som kan emitteras om vissa villkor är uppfyllda) som kan ge en potentiell utspädningseffekt på resultat per aktie före utspädning i framtiden, men som inte inkluderades i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning eftersom de inte gav upphov till någon utspädningseffekt under de redovisade perioderna.

d) en beskrivning av förändringar i utestående stamaktier eller potentiella stamaktier, utöver dem som redovisas i enlighet med punkt 64, som inträffar efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ och som i betydande omfattning hade förändrat antalet utestående stamaktier eller potentiella stamaktier i slutet av perioden om dessa transaktioner hade inträffat före rapporteringsperiodens slut.

71. Exempel på transaktioner i punkt 70 (d) innefattar

a) en kontantemission,

b) en emission av aktier där den erhållna likviden använts till att lösa in skulder eller preferensaktier utestående ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄,

c) inlösen av utestående stamaktier,

d) konvertering eller inlösen av potentiella stamaktier, som är utestående ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄, till stamaktier,

e) en emission av optioner, teckningsoptioner eller konvertibla instrument, och

f) att sådana villkor uppfyllts som leder till att företaget är skyldigt att emittera nya aktier.

Resultat per aktie ska inte justeras för sådana transaktioner som inträffar efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄, eftersom de inte påverkar det kapital som varit investerat i företaget under den period som omfattas av beräkningen av resultatet.

72. Finansiella instrument och andra avtal som ger upphov till potentiella stamaktier kan innehålla villkor och förutsättningar som påverkar beräkningen av resultat per aktie före och efter utspädning. Dessa villkor och förutsättningar kan bestämma huruvida potentiella stamaktier ger upphov till en utspädningseffekt och, om så är fallet, vilken effekten är på det vägda genomsnittliga antalet utestående aktier och eventuella följdjusteringar av det resultat som är hänförligt till ägarna till stamaktierna. Upplysningar om villkor och förutsättningar för sådana finansiella instrument och andra kontrakt uppmuntras, såvida inte annat krävs (se IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*).

▼B

73. Om ett företag lämnar upplysning om, utöver resultat per aktie före och efter utspädning, belopp per aktie och i det fallet använder en annan redovisad komponent i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ än vad som krävs enligt denna standard, ska sådana belopp beräknas med användning av det vägda genomsnittliga antalet stamaktier som fastställts i enlighet med denna standard. Belopp per aktie före och efter utspädning som är hänförliga till en sådan komponent, ska anges med samma vikt och framgå av noterna. Ett företag ska ange grunden för hur täljaren eller täljarna är fastställda, inklusive om beloppen per aktie är angivna före eller efter skatt. Om en komponent i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ används som inte redovisas som en egen post, ska en avstämning göras mellan den använda komponenten och den post som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼M31

73A. Punkt 73 är även tillämplig på ett företag som utöver resultat per aktie före och efter utspädning lämnar uppgift om belopp er aktie med användning av en annan redovisad resultatpost än den som krävs enligt denna standard.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

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

▼M5

74A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom lades punkterna 4A, 67A, 68A och 73A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska dessa ändringar tillämpas för denna tidigare period.

▼M32

74B. IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrar punkterna 4, 40 och A11. Företag ska tillämpa dess ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼M33

74C. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 47A och A2 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M31

74D. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 4A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼M53

74E. IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 34. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

75. Denna standard ersätter IAS 33, *Resultat per aktie,* som utfärdades 1997.

76. Denna standard ersätter SIC-24, *Resultat per aktie – finansiella instrument och andra avtal som kan komma att bytas mot aktier*.

▼B

Bilaga

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

RESULTAT HÄNFÖRLIGT TILL MODERFÖRETAGET

A1. Vid beräkning av resultat per aktie baserat på koncernredovisningen avses med resultat hänförligt till moderföretaget koncernresultatet efter justering för ►**M11** innehav utan bestämmande inflytande ◄.

NYEMISSION

►**M33** A2. Emission av stamaktier och/eller konvertering av potentiella stamaktier ger vanligen inte upphov till ett fondemissionselement. Detta beror på att de potentiella stamaktierna vanligen emitteras till verkligt värde, vilket resulterar i en proportionell ökning av de resurser som är tillgängliga för företaget. I en nyemission som riktas mot befintliga aktieägare, sätts dock ofta emissionskursen lägre än vad som motsvaras av aktiens verkliga värde. ◄ Därför finns det ett fondemissionselement i en sådan nyemission, vilket påpekas i punkt 27 (b). Om samtliga befintliga aktieägare erbjuds att delta i en nyemission är det antal stamaktier som ska användas vid beräkning av resultat per aktie före och efter utspädning för alla perioder före nyemissionen det antal stamaktier som var utestående före emissionen, multiplicerat med nedanstående faktor:

Aktiens verkliga värde omedelbart innan teckningsrätten avskiljts

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts

▼M33

Aktiens teoretiska värde efter att teckningsrätten avskiljts erhålls genom att summera det verkliga värdet för samtliga stamaktier omedelbart innan teckningsrätterna avskiljts med emissionslikviden och därefter dividera med antalet stamaktier efter emissionen. När teckningsrätterna är föremål för allmän handel innan lösendatum värderas stängningskursen till verkligt värde sista dagen som aktien handlas med teckningsrätt.

▼B

JÄMFÖRELSETAL

A3. För att åskådliggöra tillämpning av det jämförelsetal som beskrivs i punkterna 42 och 43, antas att ett företag uppvisar en vinst från kvarvarande verksamheter hänförlig till moderföretaget, om 4 800 VE ([1]), en förlust från avvecklade verksamheter som är hänförlig till moderföretaget om – 7 200 VE, en förlust hänförlig till moderföretaget om – 2 400 VE samt 2 000 utestående stamaktier och 400 utestående potentiella stamaktier. Företagets resultat per aktie före utspädning uppgår till 2,40 VE för kvarvarande verksamheter, – 3,60 VE för avvecklade verksamheter och – 1,20 VE baserat på nettoresultatet. De 400 potentiella stamaktierna inkluderas i beräkningen av resultat per

([1]) I denna vägledning anges monetära enheter i ”valutaenheter” (VE).

▼B

aktie efter utspädning eftersom det resultat per aktie om 2,00 VE för kvarvarande verksamheter som blir följden, ger upphov till en utspädningseffekt, under förutsättning att de 400 potentiella stamaktierna inte har någon effekt på resultatet. Eftersom resultatet från kvarvarande verksamhet, som är hänförlig till moderföretaget är jämförelsetalet, inkluderar företaget dessa 400 potentiella stamaktier också i beräkningen av övriga belopp för resultat per aktie, trots att utspädningseffekten är positiv, det vill säga att förlusten per aktie är lägre (– 3,00 VE per aktie för förlusten från avvecklade verksamheter och – 1,00 VE per aktie baserat på nettoresultatet).

STAMAKTIERS GENOMSNITTSKURS

A4. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, beräknas genomsnittskursen för de stamaktier som förutsätts bli emitterade utifrån stamaktiernas genomsnittskurs under perioden. Teoretiskt sett kan varje marknadstransaktion för ett företags stamaktier inkluderas i fastställandet av genomsnittskursen. Men i praktiken är ett enkelt genomsnitt av vecko- eller månadskurser vanligen tillräckligt.

A5. I allmänhet är slutkurserna lämpliga för beräkning av genomsnittskurs. När kurserna fluktuerar mycket, erhålls dock vanligen en mer representativ kurs genom att ta genomsnittet av den högsta och lägsta kursen. Den metod som används för att beräkna genomsnittskursen används konsekvent såvida den inte längre är representativ på grund av förändrade villkor. Exempelvis kan ett företag som i flera år använt slutkurserna för att beräkna genomsnittskursen på en marknad med relativt stabila kurser byta till ett genomsnitt av högsta och lägsta kurs om kurserna börjar fluktuera kraftigt och slutkurserna inte längre ger en representativ genomsnittskurs.

OPTIONER, TECKNINGSOPTIONER OCH MOTSVARANDE

A6. Optioner eller teckningsoptioner att köpa konvertibla instrument antas bli utnyttjade för att köpa det konvertibla instrumentet närhelst genomsnittskurserna på både det konvertibla instrument och de stamaktier som kan erhållas vid konvertering överstiger optionernas eller teckningsoptionernas lösenpris. Utnyttjande förutsätts dock inte ske såvida inte konvertering av eventuella liknande utestående konvertibla instrument också antas ske.

A7. Optioner eller teckningsoptioner kan tillåta eller kräva leverans av skuldebrev eller andra instrument i företaget (eller dess moderföretag eller ett dotterföretag) som likvid för hela eller del av lösenpriset. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, ger dessa optioner eller teckningsoptioner upphov till en utspädningseffekt om (a) periodens genomsnittskurs för berörda stamaktier överstiger lösenpriset eller om (b) försäljningspriset för det instrument som levererats som likvid understiger det pris till vilket instrumentet kan levereras enligt options- eller teckningsoptionsavtalet varigenom den underkurs som

▼B

blir följden medför att priset för de stamaktier som kan erhållas vid inlösen understiger marknadskursen. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och skulden eller andra instrument förutsätts bli levererade som likvid. Om kontant likvid är mer fördelaktigt för innehavaren av optionen eller teckningsoptionen och kontraktet tillåter att sådan likvid levereras, antas kontantlikvid ske. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som ska levereras som likvid återläggs som en justering av täljaren.

A8. Motsvarande behandling görs av preferensaktier som har liknande villkor eller av andra instrument som har konverteringsmöjligheter som tillåter investeraren att lämna kontant likvid för att därigenom uppnå en mer förmånlig konverteringskurs.

A9. De underliggande villkoren för vissa optioner eller teckningsoptioner kan kräva att erhållen inbetalning vid inlösen av dessa instrument ska användas för att reglera ett företags skuld (eller för dess moderföretag eller dotterföretag) eller andra instrument. Vid beräkningen av resultat per aktie efter utspädning antas dessa optioner eller teckningsoptioner bli inlösta och likviden användas för att reglera skulden till dess genomsnittliga marknadskurs i stället för till köp av stamaktier. Den överskjutande likvid som erhålls vid antagen inlösen över det belopp som används till antagen reglering av skulden ingår (det vill säga antas användas för att köpa tillbaka stamaktier) i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Ränta (efter avdrag för skatt) på eventuell skuld som ska regleras återläggs som en justering av täljaren.

UTFÄRDADE SÄLJOPTIONER

A10. För att åskådliggöra punkt 63 antas att ett företag har utfärdat 120 säljoptioner på sina stamaktier, med lösenpriset 35 VE. Stamaktiernas genomsnittskurs under perioden är 28 VE. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antar företaget att det utfärdat 150 aktier till kursen 28 VE per aktie i början av perioden för att uppfylla säljförpliktelsen om 4 200 VE. Skillnaden mellan de utfärdade 150 stamaktierna och de 120 stamaktier som erhålls när säljoptionen utnyttjas (30 tillkommande stamaktier) läggs till i nämnaren vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning.

INSTRUMENT I DOTTERFÖRETAG, JOINT VENTURES ELLER INTRESSEFÖRETAG

▼M32

A11. Potentiella stamaktier i ett dotterföretag, joint venture-företag eller intresseföretag som kan konverteras till antingen stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget, eller till stamaktier i moderföretaget eller i ägarföretag (det rapporterande företaget) med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över investeringsobjektet inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning enligt nedan:

▼B

a) instrument som emitteras av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som ger dess innehavare möjlighet att erhålla stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget inkluderas i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning för dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget. Dessa resultat per aktie inkluderas sedan i det rapporterande företagets beräkning av resultat per aktie baserat på det rapporterande företagets innehav i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget.

▼B

b) instrument i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som kan konverteras till stamaktier i det rapporterande företaget räknas med i det rapporterande företagets potentiella stamaktier vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning. På motsvarande sätt räknas optioner eller teckningsoptioner som är emitterade av ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag med rätt att förvärva stamaktier i det rapporterande företaget med i det rapporterande företagets potentiella stamaktier vid beräkning av koncernens resultat per aktie efter utspädning.

A12. Vid fastställande av effekten på resultat per aktie för instrument som emitterats av ett rapporterande företag, som kan konverteras till stamaktier i ett dotterföretag, joint venture eller intresseföretag, antas instrumenten konverteras och täljaren (resultat hänförligt till innehavare av stamaktier i moderföretaget) justeras i enlighet med punkt 33. Utöver dessa justeringar, justeras täljaren för eventuella ändringar i det resultat som redovisas av det rapporterande företaget (såsom utdelningsintäkter eller resultatandelar) som är hänförligt till ökningen av antalet utestående stamaktier i dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget till följd av den antagna konverteringen. Nämnaren i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning påverkas inte eftersom antalet utestående stamaktier i det rapporterande företaget inte skulle förändras vid en antagen konvertering.

EGETKAPITALINSTRUMENT OCH STAMAKTIER MED OLIKA RÄTT TILL UTDELNING

A13. Eget kapital i vissa företag innefattar

a) instrument som har del i utdelning på stamaktier enligt en i förväg fastställd formel (exempelvis två för en) med, ibland, en övre gräns gällande grad av deltagande (exempelvis upp till, men inte mer än, ett angivet belopp per aktie).

b) ett slag av stamaktier med en annorlunda rätt till utdelning än ett annat slag av stamaktier men utan förmånsrätter.

A14. Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning, antas konvertering ske av de instrument som beskrivs i punkt A13, som kan konverteras till stamaktier om detta ger upphov till en utspädningseffekt. För de instrument som inte kan konverteras till ett slag av stamaktier, fördelas periodens resultat till de olika aktieslagen och egetkapitalinstrumenten i enlighet med deras utdelningsrättigheter eller andra rätter att ta del av ej fördelad vinst. Så här beräknas resultat före och efter utspädning:

a) Vinst eller förlust hänförlig till innehavare av stamaktier i moderföretaget justeras (en vinst minskas och en förlust ökas) med det belopp som fastställs som utdelning för varje aktieslag avseende perioden och med det avtalade utdelningsbeloppet (eller ränta på obligationer) som måste erläggas för perioden (exempelvis ej utbetald kumulativ utdelning).

▼B

b) Kvarvarande vinst eller förlust fördelas på stamaktier och egetkapitalinstrument i den mån som instrumentet har del i resultatet som om hela periodens vinst eller förlust hade fördelats. Sammanlagd vinst eller förlust som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument fastställs genom att slå ihop det belopp som fastställts som utdelning enligt punkt (a) med det belopp som fördelats enligt punkt (b).

c) Det sammanlagda belopp för vinst eller förlust som fördelats på varje slag av egetkapitalinstrument divideras med antalet utestående instrument till vilka resultatet fördelas för att fastställa resultat per aktie för instrumentet i fråga.

Vid beräkning av resultat per aktie efter utspädning antas alla potentiella stamaktier ha emitterats och inkluderas i utestående stamaktier.

DEL VIS BETALDA AKTIER

A15. I det fall stamaktier är emitterade men inte betalda i sin helhet, behandlas de i beräkningen av resultat per aktie före utspädning som en del av en stamaktie i den mån att de var berättigade till utdelning under perioden i förhållande till en stamaktie som är betald i sin helhet.

A16. I den mån delvis betalda aktier inte är berättigade till utdelning under perioden behandlas de som en motsvarighet till teckningsoptioner eller optioner i beräkningen av resultat per aktie efter utspädning. Obetalt återstående belopp antas representera den likvid som används för att köpa stamaktier. Det antal aktier som inkluderas i resultat per aktie efter utspädning är skillnaden mellan antalet tecknade aktier och det antal aktier som antas bli köpta.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 34

Delårsrapportering

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange minimikraven för innehållet i en delårsrapport och principerna för bedömningen av vilka poster som ska tas med i delårsrapporten samt hur dessa ska värderas. Aktuella och tillförlitliga delårsrapporter ökar investerares, kreditgivares och andras möjligheter att förstå ett företags förmåga att generera resultat och kassaflöden samt dess finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard föreskriver inte vilka företag som ska upprätta delårsrapporter och inte heller hur ofta eller hur nära en delårsperiods utgång det ska ske. Nationella myndigheter, tillsynsmyndigheter för värdepapper, aktiebörser och normgivare kräver ofta att företag vars obligationer och aktier är föremål för allmän handel ska upprätta delårsrapporter. Standarden är tillämplig om ett företag ska eller väljer att upprätta delårsrapporter i enlighet med International Financial Reporting Standards. IASC ([1]) uppmuntrar företag vars aktier är föremål för allmän handel att lämna delårsrapporter som är i överensstämmelse med de principer för redovisning, beräkning och upplysningar som anges i denna standard. I synnerhet uppmuntras företag vars aktier är föremål för allmän handel att

   a) åtminstone upprätta delårsrapporter vid slutet av räkenskapsårets första halvår, och

   b) tillse att företagets delårsrapporter finns tillgängliga senast 60 dagar efter delårsperiodens slut.

2. Varje delårsrapport eller årsredovisning bedöms för sig när det gäller överensstämmelse med International Financial Reporting Standards. Om ett företag inte har upprättat en delårsrapport under ett räkenskapsår eller om företaget upprättat delårsrapporter som inte är i överensstämmelse med standarden kan företagets årsredovisningar ändå vara i överensstämmelse med International Financial Reporting Standards.

3. Om ett företag i en delårsrapport anger att den är i överensstämmelse med International Financial Reporting Standards, måste den på alla punkter uppfylla bestämmelserna i denna standard. Punkt 19 kräver vissa upplysningar i detta hänseende.

DEFINITIONER

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

([1]) International Accounting Standards Committee efterträddes av International Accounting Standards Board som startade under 2001.

▼B

En *delårsperiod* är en redovisningsperiod som är kortare än ett fullständigt räkenskapsår.

▼M5

En *delårsrapport* innehåller antingen fullständiga finansiella rapporter (enligt beskrivning i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)) eller sådana rapporter i sammandrag (enligt beskrivning i denna standard) för en delårsperiod.

▼B

INNEHÅLLET I EN DELÅRSRAPPORT

▼M49

5. Enligt IAS 1 består fullständiga finansiella rapporter av:

▼M36

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

(b) en rapport över resultat och övrigt totalresultat för perioden,

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

(d) en rapport över kassaflöden för perioden,

▼M49

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

▼M36

(ea) jämförande information för den föregående perioden enligt vad som anges i punkterna 38 och 38A i IAS 1, och

(f) en rapport över finansiell ställning vid början av den föregående period då ett företag tillämpar en redovisningsprincip retroaktivt eller gör en retroaktiv omräkning av poster i sina finansiella rapporter, eller när det omklassificerar poster i sina finansiella rapporter i enlighet med punkterna 40A–40D i IAS 1.

Ett företag kan använda andra benämningar på rapporterna än dem som används i denna standard. Ett företag får exempelvis använda benämningen ”rapport över totalresultat” i stället för ”rapport över resultat och övrigt totalresultat”.

▼B

6. Med hänsyn till kravet på snabb information och med beaktande av kostnadsaspekter, samt för att undvika upprepning av tidigare lämnad information, kan företaget välja att tillhandahålla information i mindre omfattning i delårsrapporter än i årsredovisningen. Enligt denna standard ska en delårsrapport som minimum innehålla finansiella rapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Delårsrapporten ska komplettera den information som lämnats ►M5 vid senaste räkenskapsårets slut ◄. Följaktligen innehåller den främst information om händelser och omständigheter som avser tiden därefter. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas.

7. Information som lämnats tidigare behöver inte upprepas. Standarden begränsar inte företagets möjligheter att upprätta fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten (enligt beskrivningen i IAS 1), i stället för delårsrapporter i sammandrag och vissa upplysningar i noter. Standarden begränsar inte heller företagets möjligheter att i en delårsrapport i sammandrag ange mer än det minimum av poster eller vissa upplysningar i noter som anges i denna standard. Den vägledning för redovisning och värdering som lämnas i standarden gäller även i det fall fullständiga finansiella rapporter upprättas för en delårsperiod. Upprättas sådana rapporter, innefattar de såväl alla upplysningar som krävs enligt denna standard (i synnerhet tilläggsinformationen enligt punkt 16) som de upplysningar som krävs enligt andra standarder.

▼B

Minimikrav för delårsrapport

▼M31

8. En delårsrapport ska alltid innehålla

▼M5

a) en rapport över finansiell ställning i sammandrag,

▼M31

b) en rapport i sammandrag eller rapporter i sammandrag över resultat och övrigt totalresultat,

▼M5

c) en rapport över förändringar i eget kapital i sammandrag,

d) en rapport över kassaflöden i sammandrag, och

e) vissa upplysningar i noter.

▼M31

8A. Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det delårsinformation i sammandrag från den rapporten.

▼B

Delårsrapportens innehåll och form

9. När ett företag upprättar fullständiga finansiella rapporter i delårsrapporten ska de till sin form och till sitt innehåll vara i överensstämmelse med bestämmelserna i IAS 1 för fullständiga finansiella rapporter.

10. När företaget publicerar finansiella rapporter i sammandrag i delårsrapporten ska dessa handlingar som minimum innehålla alla rubriker och delsummeringar som redovisades i företagets senaste årsredovisning samt vissa upplysningar i noter i enlighet med vad som krävs i denna standard. Ytterligare information ska inbegripas om utelämnandet av sådan information skulle göra delårsrapporten missvisande.

▼M8

11. I rapporter om resultatet för en del av året ska ett företag redovisa resultat per aktie före och efter utspädning för denna period om företaget omfattas av IAS 33, Resultat per aktie ([1]).

▼M31

11A. Om ett företag redovisar resultatposter i en separat rapport på det sätt som beskrivs i punkt 10A i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisar det resultat per aktie före och efter utspädning i den rapporten.

([1]) Denna punkt ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008 för att förtydliga räckvidden av IAS 34.

▼B

►M5 12. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innehåller vägledning om finansiella rapporters struktur. ◄ I vägledning vid införande till IAS 1 åskådliggörs olika sätt på vilka balansräkning, ►M5 rapport över totalresultat ◄ och redogörelse för förändringar i eget kapital kan utformas.

▼M5

_____

▼B

14. En delårsrapport upprättas i enlighet med kraven på koncernredovisning om företagets senaste årsredovisning inkluderade en koncernredovisning. Moderföretagets separata finansiella rapporter stämmer inte överens med eller är jämförbara med koncernredovisningen ►M5 vid det senaste räkenskapsårets slut ◄. Om ett företags årsredovisning förutom koncernredovisningen omfattade moderföretagets separata finansiella rapport, varken kräver eller förbjuder denna standard att moderföretagets separata finansiella rapporter ingår i företagets delårsrapport.

▼M29

Betydande händelser och transaktioner

15. Ett företag ska i delårsrapporten redogöra för händelser och transaktioner som är av vikt för att förstå förändringarna i företagets finansiella ställning och utveckling sedan slutet av den senaste årliga rapporteringsperioden. Upplysningarna om dessa händelser och transaktioner ska uppdatera den relevanta information som ges i den senaste årsrapporten.

15A. En användare av en delårsrapport förutsätts ha tillgång till företagets senaste årsredovisning. Därför behöver inte noterna i en delårsrapport innehålla förhållandevis obetydliga kompletteringar av sådant som har angetts i noterna i den senaste årsredovisningen.

▼M52

15B. Här följer en förteckning över händelser och transaktioner för vilka information ska ges om de är betydande: Förteckningen är dock inte uttömmande.

▼M29

(a) Nedskrivning av varulager till nettoförsäljningsvärde och återföring härav.

▼M52

(b) Redovisning av en förlust vid nedskrivning av finansiella tillgångar, egendom, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar, tillgångar som uppkommer i samband med avtal med kunder eller andra tillgångar och återföring av en nedskrivningsförlust.

▼M29

(c) Återföring av tidigare avsättningar för omstruktureringsutgifter.

(d) Förvärv och avyttring av materiella anläggningstillgångar.

(e) Åtaganden att förvärva materiella anläggningstillgångar.

(f) Uppgörelser vid rättstvister.

(g) Rättelser av fel i tidigare perioder.

(h) Förändrade verksamhetsmässiga eller ekonomiska förutsättningar som påverkar det verkliga värdet av företagets finansiella tillgångar och finansiella skulder oavsett om dessa tillgångar eller skulder redovisas som verkligt värde eller upplupet anskaffningsvärde.

(i) Eventuell underlåtenhet att betala lån eller avtalsbrott gällande ett låneavtal som inte har åtgärdats på eller före slutet av rapporteringsperioden.

▼M29

(j) Transaktioner med närstående.

(k) Överföringar mellan nivåer beträffande den hierarki för verkligt värde som använts för att bedöma det verkliga värdet av finansiella instrument.

(l) Ändringar i klassificeringen av finansiella tillgångar till följd av en ändring vad beträffar tillgångarnas syfte eller användning.

(m) Förändrade eventualförpliktelser och eventualtillgångar.

15C. Enstaka IFRS ger vägledning om upplysningar för många av de poster som anges i punkt 15B. När en händelse eller transaktion är av vikt för att förstå företagets förändrade finansiella ställning eller resultat sedan den senaste årliga rapporteringsperioden ska delårsrapporten innehålla en förklaring och uppdatering av den relevanta information som ges i bokslutet över den senaste årliga rapporteringsperioden.

———————

Övriga upplysningar

▼M52

16A. **Förutom att ge information om betydande händelser och transaktioner i enlighet med punkterna 15–15C ska ett företag lämna följande information i noterna till delårsrapporten, om informationen i fråga inte anges på annan plats i delårsrapporten. Informationen ska vanligtvis redovisas från räkenskapsårets början till rapportperiodens slut.**

▼M29

(a) Ett uttalande om att samma redovisningsprinciper och beräkningsmetoder har använts i delårsrapporten som i den senaste årsredovisningen eller, om dessa principer eller metoder har ändrats, en beskrivning av ändringens karaktär och effekt.

(b) Kommentarer som förklarar säsongsvariationer eller cykliska effekter som påverkat verksamheten under delåret.

(c) Karaktär och storlek på poster som påverkar tillgångar, skulder, eget kapital, nettoresultat eller kassaflöden som på grund av karaktär, storlek eller frekvens är ovanliga.

(d) Uppgifter om de effekter av ändrade uppskattningar som anges i de tidigare delårsrapporterna för samma räkenskapsår eller under tidigare räkenskapsår.

(e) Upplysning om emissioner, återköp och återbetalningar avseende skuldebrev, aktier och andra aktierelaterade värdepapper.

(f) Utdelning (ackumulerad eller per aktie), uppdelad på stamaktier och andra aktier.

▼M36

(g) Följande segmentinformation (segmentinformation krävs i ett företags delårsrapport endast om IFRS 8 *Rörelsesegment* kräver att företaget lämnar segmentinformation i årsredovisningen):

▼M29

(i) Intäkter från externa kunder om de ingår i värderingen av segmentets resultaträkning som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren.

(ii) Intäkter från andra segment, om de ingår i värderingen av segmentets resultaträkning som granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren.

(iii) Värdering av segmentets resultaträkning.

▼M36

(iv) Ett mått på totala tillgångar och skulder för ett särskilt segment som omfattas av rapporteringsskyldighet om sådana belopp regelbundet tillhandahålls den högste verkställande beslutsfattaren och om det har skett en väsentlig förändring i förhållande till det belopp som angavs i den senaste årsredovisningen för det segmentet som omfattas av rapporteringsskyldighet.

▼M29

(v) Beskrivning av skillnaderna i förhållande till den senaste årsredovisningen vad gäller segmentsindelning eller värderingen av segmentets resultaträkning.

(vi) Avstämning mellan värderingen av resultaträkningen för det segment för vilket information skall lämnas och företagets resultaträkning före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) till ett segment för vilket information skall lämnas kan företaget göra en avstämning mellan värderingen av segmentets sammanlagda rörelseresultat och resultaträkningen efter dessa poster. Väsentliga avstämningsposter skall definieras separat och beskrivas i denna avstämning.

(h) Händelser efter delårsperiodens slut som inte har tagits upp i delårsboksluten.

(i) Effekten av förändringar i företagets struktur under delårsperioden, såsom rörelseförvärv, förvärv eller avyttring av dotterföretag samt långsiktiga investeringar, omstruktureringar och avvecklade verksamheter. I händelse av rörelseförvärv ska företaget lämna den information som krävs i IFRS 3 *Rörelseförvärv*.

▼M33

(j) För finansiella instrument, de upplysningar om verkligt värde som krävs enligt punkterna 91–93 (h), 94–96, 98 och 99 i IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*, och punkterna 25, 26 och 28–30 i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*.

▼M38

(k) Företag som blir eller upphör att vara investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10 *Koncernredovisning*, ska lämna upplysningar enligt punkt 9B i IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag.*

▼M52

(l) Uppdelningen av intäkter från avtal med kunder som krävs enligt punkterna 114–115 i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

▼M29

_____

▼B

Upplysning om överensstämmelse med IFRS

19. När ett företags delårsrapport har upprättats i överensstämmelse med denna standard ska upplysningar om detta lämnas. En delårsrapport får inte beskrivas som att den följer standarder såvida den inte följer samtliga krav i International Financial Reporting Standards.

Perioder för vilka delårsrapporter ska lämnas

▼M31

20. De finansiella rapporter (i sammandrag eller i sin helhet) som ingår i en delårsrapport ska upprättas enligt nedan:

▼B

a) En ►M5 rapport över finansiell ställning ◄ per den aktuella delårsperiodens slut och jämförande information för närmast föregående räkenskapsårs utgång.

▼M31

b) Rapporter över resultat och övrigt totalresultat för den innevarande delårsperioden och hittills ackumulerat för det innevarande räkenskapsåret, med jämförande rapporter över resultat och övrigt totalresultat för jämförbara delårsperioder (innevarande period och hittills under året) för det närmast föregående räkenskapsåret. Enligt vad som är tillåtet i IAS 1 (enligt ändring 2011) kan en delårsrapport för varje period innehålla en rapport eller rapporter över resultat och övrigt totalresultat.

▼B

c) ►M5 En rapport över ackumulerade förändringar i eget kapital ◄ En redogörelse för ackumulerade förändringar i eget kapital för perioden hittills under året, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

d) En ►M5 rapport över kassaflöden ◄ avseende perioden hittills under räkenskapsåret, med jämförande information för motsvarande period närmast föregående räkenskapsår.

21. För ett företag med starkt säsongsberoende verksamhet kan en uppställning som visar uppgifter på rullande tolvmånadersbasis och relevanta jämförelseuppgifter vara av värde. Följaktligen uppmuntras sådana företag att överväga en redovisning av sådan information utöver den information som krävs enligt föregående punkt.

22. I bilaga A illustreras de perioder som enligt standarden redovisas av företag som rapporterar enbart halvårsvis respektive företag som rapporterar kvartalsvis.

Väsentlighet

23. För att avgöra vilka poster som ska tas med i ►M5 rapporten över totalresultat och rapporten över finansiell ställning ◄, hur de ska värderas och klassificeras samt vilka upplysningar i övrigt som ska lämnas i en delårsrapport, ska en bedömning ske av vad som är väsentligt i förhållande till de finansiella uppgifterna för den aktuella delårsperioden. Härvid bör hänsyn tas till att värderingar i delårsrapporter i högre grad än i årsredovisningar kan grunda sig på uppskattningar och bedömningar.

24. Enligt IAS 1 och IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* definieras en post som väsentlig om dess utelämnande eller felaktiga framställning skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare av finansiella rapporter. Enligt IAS 1 krävs separat upplysning om väsentliga poster, inklusive (exempelvis) avvecklade verksamheter, och enligt IAS 8 krävs upplysning om ändringar i uppskattningar och bedömningar, fel och byten av redovisningsprinciper. De två standarderna innehåller inte några beloppsgränser som ger innebörd åt begreppet väsentlighet.

▼B

25. Det är alltid är en fråga om bedömning att avgöra vad som ska betraktas som väsentligt. Detta gäller även vid fastställande av vilka poster som ska ingå i ►M5 rapporten över totalresultat och rapporten över finansiell ställning ◄ i en delårsrapport och vilka upplysningar som lämnas. För att delårsrapporten ska kunna förstås måste hänsyn tas till att bedömningarna avser en delårsrapport. Exempelvis redovisas och lämnas upplysningar om ovanliga poster, byten av redovisningsprinciper, ändrade uppskattningar eller bedömningar samt fel på grundval av väsentlighet i förhållande till uppgifterna för den aktuella delårsperioden, för att undvika risken för missvisande slutsatser som kan bli följden av att uppgifter utelämnas. Det övergripande målet är att säkerställa att en delårsrapport innefattar all information som är relevant för att användarna ska kunna förstå och bedöma företagets finansiella ställning och resultatutveckling under delårsperioden.

UPPLYSNING I ÅRSREDOVISNINGEN

26. När en uppskattning av ett belopp som rapporterats under en delårsperiod förändras betydande under räkenskapsårets sista delårsperiod och ingen separat finansiell rapport upprättas för denna sista period, ska företaget lämna upplysning i not i årsredovisningen om förändringens karaktär och storlek.

27. Enligt IAS 8 ska upplysningar lämnas om resultateffekten av en ändrad uppskattning eller bedömning som antingen får en väsentlig effekt under innevarande period eller förväntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Enligt punkt 16 (d) i denna standard krävs liknande upplysningar i en delårsrapport. Som exempel kan nämnas ändrade uppskattningar och bedömningar under årets sista delårsperiod, som rör nedskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar som rapporterats under en tidigare delårsperiod under räkenskapsåret. De upplysningar som krävs enligt föregående punkt är förenliga med IAS 8 och avser endast ett begränsat tillämpningsområde – den ändrade uppskattningen eller bedömningen. Företaget behöver således inte ta med ytterligare finansiell information från delårsperioden i sin årsredovisning.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Samma redovisningsprinciper som i årsredovisningen

28. Företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. När byte av redovisningsprincip sker, ska den redovisningsprincip som kommer att tillämpas i efterföljande årsredovisning tillämpas även i delårsrapporterna. Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras en gång om året.

29. Kravet på att företaget ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporter som i årsredovisningen innebär inte att varje delårsperiod utgör en självständig rapporteringsperiod. Eftersom företagets rapporteringsfrekvens inte ska påverka dess årsresultat måste en aktuell delårsperiod betraktas som en integrerad del av ett räkenskapsår (se punkt 28). Beräkningar för den aktuella delårsperioden kan innefatta ändringar av uppskattningar av belopp som rapporterades under tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår. Det är emellertid samma principer för redovisning av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader för delårsperioder som i årsredovisningen.

▼B

30. Detta kan illustreras med följande:

a) Företaget tillämpar samma principer när det redovisar och beräknar förluster genom avskrivningar av varulager, omstruktureringar eller nedskrivningar för en delårsperiod som när det upprättar en årsredovisning. Om sådana poster redovisas under en delårsperiod och uppskattningar och bedömningar ändras under en påföljande delårsperiod under samma räkenskapsår förändras dock den ursprungliga uppskattningen och bedömningen under den påföljande delårsperioden, antingen genom en tillkommande förlust eller genom återföring av det tidigare redovisade beloppet.

b) En utgift som i slutet av en delårsperiod inte motsvarar definitionen på en tillgång redovisas inte som tillgång ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄. Avvaktan på framtida information som har betydelse för avgörandet om utgiften ska redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller en strävan att utjämna resultatet mellan delårsperioder inom ett och samma räkenskapsår får inte påverka dessa avgöranden.

c) Skattekostnader redovisas under varje delårsperiod utifrån en bästa uppskattning av inkomstskattesatsen för hela räkenskapsåret. Skattekostnaden under en delårsperiod kan behöva justeras under påföljande delårsperioder under räkenskapsåret om uppskattningen av inkomstskattesatsen för året förändras.

31. Enligt *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*, handlar redovisning om att fastställa om en post ska tas med i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Posten ska motsvara definitionen av en huvudgrupp och uppfylla kriterierna för redovisning. Definitionerna på tillgångar, skulder, intäkter och kostnader måste vara uppfyllda för att en post ska tas in i ►M5 balansräkningen ◄ eller ►M5 rapporten över totalresultat ◄, ►M5 vid slutet av rapportperioder för både räkenskapsår och delår ◄.

32. För tillgångar gäller samma kriterier för bedömning av framtida ekonomiska fördelar vid delårsperiodens slut som i slutet av räkenskapsåret. Utgifter som till sin karaktär inte uppfyller kraven på att redovisas som tillgångar i slutet av ett räkenskapsår uppfyller inte heller dessa krav vid delårsperiodens slut. På motsvarande sätt måste en skuld i slutet av en delårsperiod representera en existerande förpliktelse vid denna tidpunkt, precis som vid räkenskapsårets slut.

33. En viktig egenskap för intäkter (inkomster) och kostnader är att inflöden och utflöden av tillgångar och skulder som är hänförliga till dessa redan inträffat. Om dessa inflöden och utflöden redan inträffat redovisas de inkomster och intäkter som är hänförliga till dem, annars redovisas de inte. Enligt *föreställningsramen* ska kostnader redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ då en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet på en skuld ökar och där värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt. *Föreställningsramen* tillåter inte redovisning av poster i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ om posterna inte uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.

34. Vid värdering av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och kassaflöden som redovisats i ett företags finansiella rapporter, kan företag som endast upprättar årsredovisningar beakta information som blir tillgänglig under hela räkenskapsåret. Företagets värderingar baseras därför på hela räkenskapsåret.

▼B

35. Ett företag som rapporterar halvårsvis använder den information som finns tillgänglig vid halvårsskiftet eller kort därefter vid värderingen av poster i halvårsbokslutet, och den information som finns tillgänglig vid räkenskapsårets slut eller kort därefter vid upprättande av ett årsbokslut. Värderingen i årsbokslutet återspeglar eventuella förändringar av de uppskattade belopp som ingått i den första halvårsperioden. Inga retroaktiva justeringar görs av de belopp som ingått i delårsrapporten för den första halvårsperioden. Enligt punkterna 16 (d) och 26 ska företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.

36. Ett företag som rapporterar oftare än halvårsvis, redovisar intäkter och kostnader under delårsperioden genom att använda den information som finns tillgänglig vid varje rapporttidpunkt. Intäkts- och kostnadsbelopp som rapporteras för delårsperioden och den aktuella delårsperioden, återspeglar eventuella förändringar av uppskattningar av belopp som ingått i tidigare delårsperioder under räkenskapsåret. Belopp som rapporterats för tidigare delårsperioder justeras inte retroaktivt. Enligt punkterna 16 (d) och 26 ska företaget lämna upplysning om karaktären och storleken på betydande förändringar av uppskattningar och bedömningar.

Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret

37. Intäkter som uppkommer med säsongsvariationer, cykliska variationer eller på annat oregelbundet sätt under räkenskapsåret ska inte anteciperas eller redovisas i en efterföljande period om en sådan tidigare- eller senareläggning inte skulle kunna ske i årsredovisningen.

38. Exempel är utdelningsintäkter, royalties och statliga bidrag. Även i vissa andra fall är intäkterna under vissa delar av räkenskapsåret större än under andra. Exempel är säsongsbundna intäkter i detaljhandeln. Sådana intäkter redovisas när de uppstår.

Kostnader som uppkommer oregelbundet under räkenskapsåret

39. Kostnader som uppkommer oregelbundet under ett räkenskapsår ska anteciperas eller redovisas i en efterföljande period endast om en sådan tidigare- eller senareläggning av kostnaden skulle kunna ske i årsredovisningen.

Tillämpning av principer för redovisning och värdering

40. I bilaga B ges exempel på tillämpningen av de allmänna redovisnings- och värderingsprinciper som anges i punkterna 28–39.

Användning av uppskattningar och bedömningar

41. De värderingsmetoder som används i en delårsrapport ska utformas så att de säkerställer att den lämnade informationen är tillförlitlig. Vidare ska företaget på lämpligt sätt lämna upplysning om all väsentlig finansiell information som är relevant för att förstå företagets finansiella ställning och resultat. Även om värderingen i såväl årsredovisningar som delårsrapporter ofta baseras på rimliga uppskattningar, kräver upprättandet av delårsrapporter i allmänhet att uppskattningar och bedömningar används i större omfattning än i en årsredovisning.

▼B

42. I bilaga C ges exempel på användningen av uppskattningar och bedömningar i delårsrapporter.

OMRÄKNING AV TIDIGARE DELÅRSRAPPORTER

43. Ett byte av redovisningsprincip, förutom vad gäller principer för vilka övergången anges av en ny ►M5 IFRS ◄, ska framgå genom

a) omräkning av finansiella rapporter från tidigare delårsperioder under innevarande räkenskapsår och motsvarande delårsperioder under eventuella tidigare räkenskapsår, som kommer att räknas om i årsredovisningen i enlighet med IAS 8, eller

b) att, när det är praktiskt ogenomförbart att fastställa den ackumulerade effekten, i början av räkenskapsåret, av att tillämpa en ny redovisningsprincip på alla tidigare perioder, justera de finansiella rapporterna för tidigare delårsperioder under det aktuella året och den jämförande informationen för delårsperioderna för tidigare räkenskapsår så att den nya redovisningsprincipen tillämpas framåtriktat från tidigast möjliga datum.

44. Ett syfte med föregående princip är att säkerställa att en och samma redovisningsprincip tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett helt räkenskapsår. Enligt IAS 8 redovisas effekten av ett byte av en redovisningsprincip genom retroaktiv tillämpning, det vill säga med omräkning av tidigare perioders finansiella data, så långt bak i tiden som är praktiskt genomförbart. Om det inte är praktiskt genomförbart att fastställa den ackumulerade justeringen för tidigare räkenskapsår ska, enligt IAS 8, redovisning av effekten av den nya redovisningsprincipen ske med tillämpning framåt. Effekten av principen i punkt 43 är att kräva att ett byte av redovisningsprincip under aktuellt räkenskapsår måste tillämpas antingen retroaktivt eller, om detta inte är praktiskt genomförbart, senast från räkenskapsårets början.

45. För att kunna återspegla byten av redovisningsprinciper under en delårsperiod av räkenskapsåret, skulle två olika redovisningsprinciper tillämpas på ett visst slag av transaktioner under ett enskilt räkenskapsår. Som följd skulle det bli svårt att på ett konsekvent sätt redovisa del- och helårsresultat. Vidare skulle det vara svårt att analysera rörelseresultatet och förstå information om delårsperioden.

IKRAFTTRÄDANDE

46. Denna standard ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar 1 januari 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras.

▼M5

47. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 4, 5, 8, 11, 12 och 20, ströks punkt 13 och lades punkterna 8A och 11A till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

48. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards **Board 2008) innebar att punkt 16 (i) ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period**.

▼**M29**

49. Punkt 15 ändrades, punkterna 15A–15C och punkt 16A lades till och punkterna 16–18 togs bort genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M33**

50. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 16A (j) lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

51. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkterna 8, 8A, 11A och 20. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼**M36**

52. Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 5 som en följdändring av ändringen av IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

53. Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 16A. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M38**

54. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 16A ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M52**

55. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 15B och 16A ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M48**

56. Genom den *årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkt 16A. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M49**

57. *Upplysningsinitiativ* (ändringar i IAS 1), utfärdad i december 2014, vilket innebar en ändring av punkt 5. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning av den ändringen är tillåten.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 36

Nedskrivningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att beskriva de metoder som ett företag ska använda för att säkerställa att dess tillgångar inte redovisas till ett högre värde än återvinningsvärdet. En tillgång redovisas till ett för högt värde om det redovisade värdet överstiger nuvärdet av det inbetalningsöverskott som tillgången förväntas ge upphov till antingen genom att användas i verksamheten eller genom försäljning. Enligt standarden ska värdet för tillgången då skrivas ned. Standarden anger också när ett företag ska återföra en nedskrivning samt vilka upplysningar som ska lämnas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av nedskrivningar av alla slag av tillgångar, förutom

▼B

a) varulager (se IAS 2, *Varulager*),

▼M52

b) avtalstillgångar och tillgångar som uppkommit genom utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*,

▼B

c) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, *Inkomstskatter),*

d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*),

▼M53

e) finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*,

▼B

f) förvaltningsfastigheter som redovisas till verkligt värde (se IAS 40, *Förvaltningsfastigheter),*

▼M45

g) biologiska tillgångar hänförliga till skogs- och jordbruksverksamhet inom tillämpningsområdet för IAS 41, *Jord- och skogsbruk*, som redovisas till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering,

▼B

h) förutbetalda anskaffningskostnader och immateriella tillgångar som uppkommer ur ett försäkringsbolags avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal som ligger inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal,* och

i) anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

3. Denna standard är inte tillämplig på varulager, tillgångar som uppkommer då entreprenaduppdrag utförs, uppskjutna skattefordringar, tillgångar som har koppling till ersättningar till anställda eller tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) eftersom befintliga standarder för dessa typer av tillgångar innehåller krav avseende redovisning och värdering av dem.

▼**M53**

4. Denna standard tillämpas på finansiella tillgångar som klassificeras som

a) dotterföretag, enligt definitionen i IFRS 10 *Koncernredovisning*,

b) intresseföretag, enligt definitionen i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*, och

c) joint ventures, enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*.

När det gäller värdenedgång av andra finansiella tillgångar hänvisas till IFRS 9.

5. Denna standard tillämpas inte på finansiella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9, förvaltningsfastigheter som värderas till verkligt värde som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 40 eller biologiska tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruk som värderas till verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 41. Standarden är dock tillämplig på tillgångar som redovisas till omvärderat belopp (dvs. verkligt värde vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för efterföljande ackumulerade avskrivningar och efterföljande ackumulerade nedskrivningar) enligt andra standarder, såsom enligt omvärderingsansatserna i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*, och IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Den enda skillnaden mellan en tillgångs verkliga värde och dess verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering är de direkta kostnader som är hänförliga till försäljning/utrangering av tillgången.

▼**M33**

(a) (i) Om avyttringskostnaderna är försumbara, ligger den omvärderade tillgångens återvinningsvärde nära, eller är högre än, det omvärderade värdet. I detta fall, när omvärderingskraven tillämpats, är det inte sannolikt att den omvärderade tillgången ska skrivas ned och återvinningsvärdet behöver då inte beräknas.

(ii) [utgår]

(b) [utgår]

(c) Om avyttringskostnaderna inte är försumbara är den omvärderade tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering lägre än dess verkliga värde. Därför ska den omvärderade tillgången skrivas ned om dess nyttjandevärde är lägre än det omvärderade värdet I det fallet, efter det att omvärderingen skett enligt de krav som ställs, tillämpar ett företag denna standard i syfte att fastställa om tillgången ska skrivas ned.

▼B

DEFINITIONER

▼M33

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

[utgår]

(a) [utgår]

(b) [utgår]

(c) [utgår]

▼M12

_____

▼B

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång redovisas första gången med avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning på tillgången.

En *kassagenererande enhet* är den minsta identifierbara grupp av tillgångar som vid en fortlöpande användning ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Gemensamma tillgångar är tillgångar, andra än goodwill, som bidrar till framtida kassaflöden både från den kassagenererande enhet som är föremål för bedömning och från andra kassagenererande enheter.

Kostnader vid försäljning/utrangering är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång eller kassagenererande enhet exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Avskrivning är en systematisk fördelning av en tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

▼M33

***Verkligt värde* är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*.)**

▼B

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 ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ och dess nyttjandevärde.

Nyttjandeperiod är antingen

a) den tid under vilken en tillgång förväntas bli utnyttjad för sitt ändamål av företaget, eller

b) det antal enheter, eller motsvarande, som förväntas produceras med hjälp av tillgången.

▼B

Nyttjandevärde är nuvärdet av de framtida kassaflöden en tillgång eller kassagenererande enhet väntas ge upphov till.

HUR FASTSTÄLLS OM EN TILLGÅNG SKA SKRIVAS NED?

7. Punkterna 8–17 anger när återvinningsvärdet för en tillgång ska beräknas. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. Återstoden av denna standard har följande struktur:

a) Punkterna 18–57 beskriver hur återvinningsvärdet beräknas. I texten används även begreppet ”en tillgång”, men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter.

b) Punkterna 58–108 anvisar reglerna för när nedskrivning ska ske och hur nedskrivningsbehovet ska beräknas. Frågor gällande nedskrivningar av en kassagenererande enhet behandlas i punkterna 58–64. Punkterna 65–108 behandlar redovisning och värdering av nedskrivningar av kassagenererande enheter och goodwill.

c) Punkterna 109–116 innehåller krav rörande återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. Återigen, i texten används begreppet ”en tillgång”, men reglerna gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i 124 och 125 krav för goodwill.

d) Punkterna 126–133 anger vilka upplysningar som ska lämnas om nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar för tillgångar och kassagenererande enheter. Punkterna 134–137 innehåller ytterligare upplysningskrav för kassagenererande enheter till vilka goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder har fördelats vid prövning av nedskrivningsbehov.

8. En tillgång har minskat i värde och ska skrivas ned när redovisat värde överstiger återvinningsvärdet. Punkterna 12–14 innehåller ett antal indikationer på att en värdeminskning kan ha skett. Om någon av dessa indikationer föreligger ska företaget göra en beräkning av tillgångens återvinningsvärde. Förutom enligt vad som anges i punkt 10 kräver denna standard inte att ett företag gör en formell uppskattning av återvinningsvärdet om det inte finns någon indikation på en värdeminskning.

9. Ett företag ska per ►**M5** varje rapportperiods slut ◄ bedöma om det föreligger en indikation på att en tillgång kan ha minskat i värde. Om så är fallet ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

▼B

10. Oavsett om det finns någon indikation på en värdeminskning eller ej, ska ett företag också

a) varje år pröva om en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller en immateriell tillgång som ännu inte är färdig för användning har minskat i värde genom att jämföra dess redovisade värde med dess återvinningsvärde. Denna prövning av nedskrivningsbehovet kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att den utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika immateriella tillgångars nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en sådan immateriell tillgång redovisades första gången under det aktuella räkenskapsåret ska dock denna immateriella tillgångs nedskrivningsbehov prövas före utgången av det aktuella räkenskapsåret.

b) varje år pröva nedskrivningsbehovet för goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv i enlighet med punkterna 80–99.

11. En immateriell tillgångs förmåga att generera tillräckliga framtida ekonomiska fördelar för att återvinna dess redovisade värde är vanligen föremål för större osäkerhet innan tillgången är klar att använda än efter den har blivit klar att använda. Därför krävs i denna standard att företaget minst en gång per år prövar om det redovisade värdet för en tillgång, som ännu inte kan användas, understiger återvinningsvärdet.

▼M33

12. **När företaget tar ställning till om det finns indikationer på ett nedskrivningsbehov ska åtminstone följande indikationer beaktas:**

Externa informationskällor

a) **Det finns observerbara indikationer på att tillgångens ~~marknads~~värde har minskat betydande under perioden, av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.**

▼B

b) Under perioden har betydande förändringar, som innebär negativa effekter för företaget, i teknik, marknadsförutsättningar, ekonomisk eller juridisk omgivning inträffat, eller väntas inträffa, för den marknad för vilken tillgången är avsedd.

c) Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har stigit under perioden, på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed väsentligt minska tillgångens återvinningsvärde.

d) Företagets redovisade eget kapital överstiger börsvärdet.

Interna informationskällor

e) Det finns belägg för att tillgången är föråldrad eller skadad.

▼B

f) Under perioden har betydande förändringar ägt rum, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål. Exempel är att tillgången inte längre utnyttjas, att företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör eller har planer på att avyttra tillgången i förtid, och gör en ny bedömning av tillgångens nyttjandeperiod som bestämbar i stället för obestämd ([1]).

g) Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre, eller kommer att bli lägre, än vad som tidigare antagits.

▼M7

Utdelning från dotterföretag, ►M32 joint venture ◄ och intresseföretag

h) ägarföretaget redovisar utdelning från innehav i ett dotterföretag, ►M32 joint venture ◄ eller intresseföretag och det kan visas att:

i) det redovisade värdet av innehavet i de separata finansiella rapporterna överstiger det redovisade värdet av moderföretagets nettotillgångar, inklusive därtill hänförlig goodwill, i koncernredovisningen, eller

ii) utdelningen överstiger dotterföretagets, det ►M32 joint ventures ◄ eller intresseföretagets totalresultat för den period då utdelningen fastställs.

▼B

13. Uppräkningen i punkt 12 är inte fullständig. Ett företag kan identifiera andra indikationer på att en tillgång kan ha minskat i värde och dessa skulle också kräva att företaget fastställer tillgångens återvinningsvärde eller, när det gäller goodwill, utför en prövning av nedskrivningsbehovet i enlighet med punkterna 80–99.

14. Exempel på information från den interna rapporteringen som tyder på att en tillgång behöver skrivas ned är att

a) utgiften för inköp av tillgången eller utgifterna för att driva och underhålla tillgången har blivit betydligt högre än vad som ursprungligen budgeterats,

b) tillgångens faktiska kassaflöden eller rörelseresultat har blivit betydligt lägre än vad som ursprungligen budgeterats,

c) budgeterat kassaflöde eller rörelseresultat har försämrats betydande eller en budgeterad förlust hänförlig till tillgången har ökat betydande, eller

d) tillgången genererar ett rörelseresultat eller ett kassaflöde som är negativt, när belopp för aktuell period och budgeterade belopp för kommande perioder summeras.

([1]) När en tillgång väl uppfyller kraven för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning), undantas den från tillämpningen av denna standard och redovisas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

▼B

15. Som framgår av punkt 10 kräver denna standard att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är klar för användning samt för goodwill ska prövas minst en gång varje år. Förutom när kraven i punkt 10 tillämpas, tillämpas väsentlighetsprincipen vid bedömningen av om en tillgångs återvinningsvärde behöver uppskattas. Det innebär exempelvis att om tidigare beräkningar visar att återvinningsvärdet för en tillgång är i betydande grad högre än dess redovisade värde, behöver inte företaget göra en ny uppskattning av återvinningsvärdet om det inte inträffat något som skulle kunna eliminera värdeskillnaden. Tidigare analyser kan också ha visat att en tillgångs återvinningsvärde inte påverkas av förekomsten av en (eller flera) av de indikationer som anges i punkt 12.

16. Punkt 15 innebär, bland annat, att ett företag i följande fall inte behöver göra en beräkning av återvinningsvärdet för en tillgång, trots att marknadsräntorna eller det marknadsmässiga avkastningskravet på en investering stigit under perioden:

a) Det är osannolikt att den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde påverkas av höjningen av marknadsräntorna. Exempelvis behöver inte en höjning av de korta räntorna väsentligt påverka den diskonteringssats som används för tillgångar med lång återstående nyttjandeperiod.

b) Den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde kommer sannolikt att påverkas av höjningen av marknadsräntorna men tidigare känslighetsanalyser av återvinningsvärdet visar att

i) det är ej troligt att det kommer att ske en väsentlig minskning av återvinningsvärdet eftersom framtida kassaflöden sannolikt kommer att öka (i vissa fall kan exempelvis ett företag visa att det justerar sina intäkter för att kompensera för höjda marknadsräntor), eller

ii) det är osannolikt att storleken på det nedskrivningsbehov som värdeminskningen ger upphov till uppgår till ett väsentligt belopp.

17. Om det finns en indikation på att en tillgång behöver skrivas ned, kan företaget behöva göra en ny bedömning av nyttjandeperioden, avskrivningsmetoden eller restvärdet, enligt den standard som gäller för tillgången. Bedömningen görs oberoende av om företaget gjort någon nedskrivning eller ej.

BERÄKNING AV ÅTERVINNINGSVÄRDE

18. Denna standard definierar återvinningsvärdet som det högre av det ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ 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 ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ 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.

▼M33

20. Det kan gå att göra en värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering även om det inte finns ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång. Ibland går det dock inte att göra en värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering eftersom det saknas grund för tillförlitlig uppskattning av det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången skulle äga rum mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. I detta fall kan företaget använda tillgångens nyttjandevärde som dess återvinningsvärde.

▼B

21. Om det inte finns någon anledning att tro att en tillgångs nyttjandevärde väsentligt överstiger dess ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄, kan tillgångens ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ användas som dess återvinningsvärde. Det är ofta fallet för en tillgång som ett företag innehar för försäljning. Detta beror på att nyttjandevärdet för en tillgång som innehas för försäljning i huvudsak utgörs av nettoförsäljningsvärdet, eftersom de framtida kassaflöden tillgången kan ge upphov till i verksamheten sannolikt är obetydliga.

22. Återvinningsvärdet ska fastställas för den enskilda tillgången, såvida inte tillgången inte ger upphov till kassaflöden som i hög grad är oberoende av kassaflödet från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Om så är fallet beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör (se punkterna 65–103) såvida inte antingen

a) tillgångens ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vi försäljning/utrangering ◄ är högre än dess redovisade värde, eller

▼M33

b) tillgångens nyttjandevärde bedöms ligga nära verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering och verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering kan värderas.

▼B

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 ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ eller nyttjandevärdet.

Beräkning av återvinningsvärde för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod

24. Punkt 10 kräver att nedskrivningsbehovet för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod prövas varje år, genom jämförelse av dess redovisade värde med dess återvinningsvärde, oavsett om det finns någon indikation på en värdeminskning eller ej. Dock kan den senaste utförliga beräkningen av en sådan tillgångs återvinningsvärde som gjordes under en tidigare period användas i prövningen av denna tillgångs nedskrivningsbehov för den aktuella perioden, förutsatt att samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda

a) om den immateriella tillgången inte genererar inflöden från löpande användning som i hög grad är oberoende från andra tillgångar eller grupper av tillgångar och vars nedskrivningsbehov därför prövas som del av den kassagenererande enhet till vilken den hör, har de tillgångar och skulder som utgör den enheten inte förändrats betydande sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärdet,

▼B

b) den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som avsevärt översteg tillgångens redovisade värde, och

c) baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten låg att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga tillgångens redovisade värde.

▼M33

Verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering

_____

▼B

►M33 28. När verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering värderas ska avdrag göras för kostnader vid försäljning/utrangering om inte dessa skuldförts. ◄ Exempel på sådana kostnader är juridiska kostnader, stämpelskatt och andra liknande skatter som utgår vid försäljning, kostnader för att flytta tillgången och direkta kostnader för att sätta tillgången i ett sådant skick att den kan säljas. Avgångsvederlag, enligt definition i IAS 19 och kostnader på grund av omstruktureringar i samband med avyttringen av tillgången är inte sådana direkta kostnader för försäljning/utrangering som dras av vid beräkningen av ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. ◄

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 ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ beräknas i sådana fall.

Nyttjandevärde

30. Följande delar ska återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde

a) en uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången,

b) förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa framtida kassaflödens storlek och tidpunkt,

c) pengars tidsvärde, som representeras av aktuell riskfri ränta,

d) priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången, och

e) andra faktorer, såsom svag likviditet, som marknadsaktörer skulle återspegla vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

31. Nyttjandevärdet för en tillgång beräknas genom

a) en uppskattning av de framtida in- och utbetalningar som tillgången ger upphov till i den löpande verksamheten och i samband med att den avyttras/utrangeras, och

b) en diskontering av dessa framtida betalningar.

▼B

32. De delar som identifieras i punkterna 30 (b), (d) och (e) kan återspeglas antingen som justeringar av de framtida betalningsströmmarna eller som justeringar av diskonteringssatsen. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet återspegla det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall. I bilaga A återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde.

Utgångspunkter vid uppskattning av framtida kassaflöden

33. När nyttjandevärdet beräknas ska ett företag

a) basera uppskattningar av framtida kassaflöden på rimliga och verifierbara antaganden som återspeglar företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod. Stor vikt ska ges externa faktorer.

b) basera kassaflödesprognoser på de senaste finansiella budgetar och prognoser som fastställts av företagsledningen, men undanta eventuella framtida kassaflöden som väntas uppkomma vid framtida omstruktureringar eller vid förbättringar av tillgångens prestanda. Bedömningar som bygger på framskrivningar av dessa budgetar och prognoser ska omfatta en period om högst fem år, såvida det inte finns goda skäl att använda en längre period.

c) basera bedömningar av framtida kassaflöden för perioder bortom den som omfattas av de senaste budgetarna eller prognoserna på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, såvida det inte finns goda skäl att använda en ökande tillväxttakt. Denna tillväxttakt får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för företagets produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd, såvida det inte finns goda skäl att använda en högre tillväxttakt.

34. Företagsledningen bedömer rimligheten i de antaganden på vilka dess aktuella kassaflödesprognoser baseras genom att analysera orsakerna till skillnader mellan tidigare kassaflödesprognoser och faktiska kassaflöden. Företagsledningen ska säkerställa att de antaganden på vilket dess aktuella kassaflödesprognoser baseras är i överensstämmelse med tidigare faktiska utfall, förutsatt att detta är lämpligt med avseende på effekterna av efterföljande händelser eller omständigheter som inte hade inträffat när dessa faktiska kassaflöden genererades.

35. Utförliga och tillförlitliga budgetar och prognoser över kassaflöden som omfattar mer än fem år förekommer sällan. Därför baseras företagsledningens bedömningar av framtida kassaflöden på de senaste budgetarna eller prognoserna för perioder om högst fem år. Företagsledningen kan använda bedömningar över kassaflöden baserade på budgetar och prognoser för en längre period än fem år, om den är övertygad om att bedömningarna är tillförlitliga. En ytterligare förutsättning är att företagsledningen kan visa att den har kunnat ställa tillförlitliga prognoser över kassaflöden över den längre perioden.

▼B

36. Kassaflödet fram till slutet av en tillgångs nyttjandeperiod uppskattas genom en extrapolering av det kassaflöde som baseras på de budgetar och prognoser som upprättats med användande av tillväxttakten under tidigare perioder. Tillväxttakten är därvid konstant eller sjunkande över tiden, om det inte finns skäl att anta att en ökande tillväxttakt är förenlig med allmänt accepterade trender eller erfarenheter för en produkts eller verksamhets livscykel. Tillväxttakten är noll eller negativ om detta är lämpligt.

37. När förhållandena är gynnsamma är det sannolikt att konkurrenter kommer in på marknaden och begränsar tillväxten för företaget. Det är därför svårt för företag att överskrida den historiska, genomsnittliga tillväxttakten över en längre period (exempelvis tjugo år) för företagets produkt, eller för den bransch, det land eller de länder där företaget är verksamt eller för den marknad för vilken tillgången är avsedd.

38. När företaget utnyttjar information från de senaste budgetarna och prognoserna bör företagsledningen överväga om informationen återspeglar rimliga och godtagbara antaganden och utgör företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska villkor som kommer att råda under tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Vilka kassaflöden ska ingå?

39. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska innefatta

a) prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,

b) prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och

c) eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras/utrangeras i slutet av nyttjandeperioden.

40. Uppskattningar av framtida kassaflöden och diskonteringssatsen är förenliga med de antaganden som gjorts om inflationen. Om diskonteringssatsen fastställts så att den inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks därför kassaflödena i nominella termer. Om diskonteringssatsen inte inbegriper effekten av framtida allmänna prisstegringar uttrycks kassaflödena i reala termer. Framtida specifika prisändringar beaktas dock.

41. Prognoser över framtida utbetalningar inbegriper sådana omkostnader som löpande underhåll av tillgången samt framtida omkostnader som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till utnyttjandet av tillgången.

42. När det redovisade värdet av en tillgång inte omfattar samtliga de utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas ska uppskattningen av framtida utbetalningar innefatta en uppskattning av de ytterligare utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna utnyttjas eller säljas. Detta gäller exempelvis för en byggnad under uppförande eller för ett utvecklingsprojekt som inte har avslutats.

▼B

43. För att undvika dubbelräkning innefattar uppskattningar av framtida kassaflöden inte

a) inbetalningar som är hänförliga till andra tillgångar som i huvudsak är fristående från den tillgång som bedöms (exempelvis finansiella tillgångar såsom kundfordringar), och

b) utbetalningar som är hänförliga till förpliktelser som har redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensioner eller avsättningar).

44. Framtida kassaflöden ska uppskattas med utgångspunkt från tillgången i befintligt skick. Uppskattningen av framtida kassaflöden ska inte omfatta uppskattade betalningar hänförliga till

a) en framtida omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller

b) förbättringar av tillgångens prestanda.

45. Eftersom framtida kassaflöden ska avse tillgången i befintligt skick ska nyttjandevärdet inte återspegla

a) framtida utbetalningar eller besparingar (exempelvis minskade löneutbetalningar) eller andra fördelar som kan väntas uppkomma genom en omstrukturering som företaget ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller

b) framtida utbetalningar som kommer att förbättra tillgångens prestanda eller de hänförliga inbetalningar som väntas uppkomma till följd av sådana utbetalningar.

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).

▼B

49. Uppskattningar av framtida kassaflöden innefattar framtida utbetalningar som krävs för att upprätthålla nivån på de ekonomiska fördelarna som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången. När en kassagenererande enhet består av tillgångar med olika uppskattade nyttjandeperioder, och samtliga dessa tillgångar är nödvändiga för enhetens pågående verksamhet, anses ersättning av tillgångar med kortare nyttjandeperioder som en del av det löpande underhållet av enheten vid uppskattning av framtida kassaflöden med koppling till enheten. På motsvarande sätt, när en enskild tillgång består av delar med olika uppskattade nyttjandeperioder, anses ersättning av delar med kortare nyttjandeperioder ingå i det löpande underhållet av tillgången vid uppskattning av de framtida kassaflöden som tillgången genererar.

50. Uppskattningar av framtida kassaflöden ska inte innefatta

a) in- och utbetalningar från finansieringsverksamheten, eller

b) in- och utbetalningar av skatter.

51. Uppskattningar av framtida kassaflöden återspeglar antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa diskonteringssatsen. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Eftersom diskonteringen innebär att pengarnas tidsvärde beaktas inräknas inte finansiella in- eller utbetalningar. På motsvarande sätt beräknas kassaflödena före skatt eftersom diskonteringssatsen fastställs före skatt.

52. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttringen av en tillgång i slutet av nyttjandeperioden ska avse det belopp som företaget räknar med att erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, efter avdrag för beräknade kostnader vid försäljning/utrangering.

53. Uppskattningen av det nettokassaflöde som kan väntas till följd av avyttring eller utrangering av en tillgång vid slutet av nyttjandeperioden fastställs på ett liknande sätt som tillgångens ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄. När nettokassaflödet uppskattas

a) utgår dock företaget från de priser som gäller vid bedömningstillfället för liknande tillgångar som uppnått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts i liknande verksamhet som den tillgång som är föremål för bedömning, och

b) justerar företaget dessa priser för både framtida allmänna och särskilda prisändringar. Om uppskattningarna av framtida kassaflöden och diskonteringssatsen är uttryckta i reala termer bortser dock företaget från effekten av allmänna prisändringar vid uppskattningen av nettokassaflödet från försäljningen eller utrangeringen.

▼**M33**

53A. Verkligt värde skiljer sig från nyttjandevärde. Verkligt värde återspeglar de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av tillgången. Nyttjandevärdet däremot utgår från effekten av företagsspecifika faktorer som inte behöver gälla företag i allmänhet. Exempelvis återspeglar verkligt värde inte några av följande faktorer till den del de inte vanligen är tillgängliga för marknadsaktörer:

(a) mervärde på grund av att tillgången ingår i en grupp av tillgångar (exempelvis att en fastighet ingår i en portfölj av förvaltningsfastigheter på olika platser).

(b) synergieffekter mellan den värderade tillgången och andra tillgångar,

(c) juridiska rättigheter och skyldigheter som bara gäller tillgångens aktuella ägare, och

(d) skatteförmåner eller skattebelastningar som bara gäller tillgångens aktuella ägare.

▼**B**

Kassaflöden i utländsk valuta

54. Framtida kassaflöden anges i den valuta som betalning sker i och diskonteras därefter med en diskonteringssats som är förenlig med valet av valuta. Ett företag räknar om nuvärdet genom att använda avistakursen per det datum beräkningen av nyttjandevärdet görs.

Diskonteringssats

55. Diskonteringssats eller diskonteringssatserna ska anges före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

a) pengars tidsvärde, och

b) de risker som särskilt avser den tillgång för vilken uppskattningarna av de framtida kassaflödena inte har justerats.

56. Om diskonteringsfaktorn återspeglar aktuella marknadsmässiga bedömningar av pengarnas tidsvärde och tillgångens särskilda risker, sammanfaller diskonteringsfaktorn med den avkastning som investerare skulle kräva av en investering som förväntas ge upphov till betalningar vars storlek samt tids- och riskprofil överensstämmer med vad företaget väntar sig få ut av tillgången. Diskonteringsfaktorn beräknas utifrån de avkastningskrav som kan härledas ur aktuella marknadsmässiga transaktioner för liknande tillgångar eller från den vägda genomsnittliga kapitalkostnaden i noterade företag som har tillgångar med liknande risker och fördelar som den som är föremål för bedömning. Dock ska den diskonteringssats eller de diskonteringsfaktorer som används för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde inte återspegla risker för vilka uppskattningarna av de framtida kassaflödena har justerats. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.

▼B

57. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringssats från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. I bilaga A finns ytterligare vägledning om uppskattning av diskonteringssatsen i sådana fall.

REDOVISNING OCH BERÄKNING AV NEDSKRIVNINGSBEHOV

58. Punkterna 59–64 anger hur nedskrivningsbehovet för en enskild tillgång förutom goodwill ska beräknas och när nedskrivningen ska redovisas. Redovisning och beräkning av nedskrivningsbehov avseende kassagenererande enheter och goodwill behandlas i punkterna 65–108.

59. Det redovisade värdet ska skrivas ned till återvinningsvärdet endast om återvinningsvärdet för en tillgång är lägre än redovisat värde. Denna minskning utgör nedskrivningen.

60. En nedskrivning ska omedelbart kostnadsföras i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, såvida inte tillgången redovisas till ett omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). För tillgångar som redovisas till ett omvärderat belopp ska minskningen av tillgångens värde redovisas på sätt som gäller enligt denna andra standard.

▼M5

61. En nedskrivning av en tillgång som inte omvärderats redovisas i resultatet. En nedskrivning avseende en omvärderad tillgång redovisas emellertid i övrigt totalresultat till den del nedskrivningen inte överstiger det belopp som finns i omvärderingsreserven för tillgången i fråga. Sådan nedskrivning av en omvärderad tillgång minskar omvärderingsreserven för den tillgången.

▼B

62. När ett uppskattat nedskrivningsbehov överstiger redovisat värde för den tillgång det avser, ska företaget redovisa en skuld endast om detta krävs enligt annan standard.

63. När en tillgång har skrivits ned ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

64. Om ett företag skriver ned en tillgång redovisas i förekommande fall en uppskjuten skatteskuld eller skattefordran avseende skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde i enlighet med IAS 12 (se exempel 3).

KASSAGENERERANDE ENHETER OCH GOODWILL

▼M12

65. Punkterna 66–108 och bilaga C innehåller krav för att fastställa till vilken kassagenererande enhet en tillgång hör, hur redovisat värde för kassagenererande enheter eller goodwill fastställs samt det belopp med vilket enheten eller goodwillen ska skrivas ned.

▼B

Till vilken kassagenererande enhet hör en tillgång?

66. Om det finns indikationer på att en tillgång har minskat i värde ska återvinningsvärdet fastställas för tillgången. Om det inte går att fastställa återvinningsvärdet för tillgången, ska företaget beräkna återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

67. Återvinningsvärdet för en enskild tillgång kan inte fastställas om

a) nyttjandevärdet inte kan antas ligga nära ►M33 verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ (exempelvis när de framtida kassaflöden som är hänförliga till tillgångens fortsatta utnyttjande inte kan antas vara försumbara), och

b) tillgången inte ger upphov till inbetalningar, som i hög grad är oberoende av inbetalningarna från andra tillgångar.

I sådana fall kan nyttjandevärdet och, därmed återvinningsvärdet, fastställas endast för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Exempel

Ett gruvföretag äger en järnväg som transporterar varor till och från gruvan. Den privata järnvägen kan bara säljas för skrotvärdet och den ger inte upphov till några inbetalningar som i hög grad är oberoende av gruvdriften.

Det går inte att beräkna ett återvinningsvärde för den privata järnvägen eftersom järnvägens nyttjandevärde inte kan fastställas. Sannolikt är dock värdet högre än skrotvärdet. Därför görs uppskattningen av återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken järnvägen hör, det vill säga för gruvan som helhet.

68. Som framgår av definitionen i punkt 6 utgörs en kassagenererande enhet av den minsta grupp av tillgångar till vilken en viss tillgång hör och som ger upphov till inbetalningar från löpande verksamhet, som i hög grad är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. Det krävs bedömningar för att avgöra till vilken enhet som en viss tillgång hör. Om återvinningsvärdet inte kan fastställas för en enskild tillgång ska företaget avgöra vilken som är den minsta grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i hög grad är oberoende av andra tillgångar.

Exempel

Ett bussföretag driver fem olika busslinjer åt en kommun i enlighet med ett avtal som innehåller krav på viss minimitrafik på samtliga linjer. Bussföretaget har uppgifter om storleken på de resurser som är knutna till varje busslinje samt de kassaflöden som linjerna ger upphov till. En av busslinjerna går med betydande förlust.

▼B

Eftersom bussföretaget inte kan lägga ned en enskild busslinje utgör de fem busslinjerna tillsammans den minsta grupp av tillgångar som genererar oberoende inbetalningar. Därför är den enhet till vilken var och en av de fem busslinjerna hör bussföretaget i sin helhet.

69. Inbetalningar är inbetalningar och likvida medel som erhålls från parter som står utanför företaget. För att avgöra om inbetalningar hänförliga till en tillgång (eller grupp av tillgångar) i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar hänförliga till andra tillgångar (eller grupper av tillgångar) beaktar företaget olika faktorer såsom hur företagsledningen styr verksamheten (exempelvis efter produktlinjer, verksamhetsområden eller regionala områden) eller hur företagsledningen fattar beslut om användning eller avveckling av företagets tillgångar och verksamheter. I exempel 1 finns exempel på hur en kassagenererande enhet kan identifieras.

70. Om det finns en aktiv marknad för de produkter som produceras med hjälp av en tillgång eller en grupp av tillgångar, utgör tillgången, eller gruppen av tillgångar, en kassagenererande enhet, även om en del av eller hela produktionen används internt. Om de inbetalningar som genereras av en tillgång eller en kassagenererande enhet påverkas av internpriser, ska företaget använda företagsledningens bästa bedömning av framtida pris eller priser som kan uppnås i transaktioner på affärsmässiga grunder vid uppskattning av

a) de framtida inbetalningar som används för att fastställa tillgångens eller den kassagenererande enhetens nyttjandevärde, och

b) de framtida utbetalningar som används för att fastställa nyttjandevärdet för andra tillgångar eller kassagenererande enheter som påverkas av internpriserna.

71. Även om en del av eller hela den produktion som är hänförlig till en tillgång eller en grupp av tillgångar förbrukas internt (det kan exempelvis röra sig om insatsvaror till senare produktionssteg) utgör tillgången eller gruppen av tillgångar en kassagenererande enhet om företaget hade kunnat sälja produkterna på en aktiv marknad. Anledningen är att tillgången eller gruppen av tillgångar skulle kunna ge upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar. När företaget använder information som baseras på ekonomiska budgetar eller prognoser som är hänförliga till en sådan kassagenererande enhet, eller till annan tillgång eller kassagenererande tillgång som påverkas av internpriser, justerar företaget denna information om interpriserna inte återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av framtida priser som skulle kunna uppnås i transaktioner som bygger på affärsmässiga grunder.

▼B

72. Vilka tillgångar som ingår i en kassagenererande enhet och till vilken enhet som en viss tillgång hör ska bedömas på ett likartat sätt från period till period, om det inte inträffat något som motiverar en ändring.

73. För företag som ändrat sammansättningen av en kassagenererande enhet från föregående period krävs enligt punkt 130 att företaget lämnar särskilda upplysningar om den kassagenererande enheten om det har skett en nedskrivning eller återföring av en nedskrivning avseende den kassagenererande enheten.

Återvinningsvärde och redovisat värde för en kassagenererande enhet

74. Återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet är det högsta av enhetens ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ och nyttjandevärde. Vid bestämning av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet ska de hänvisningar som görs till ”en tillgång” i punkterna 19–57 tolkas som hänvisningar till ”en kassagenererande enhet”.

75. Det redovisade värdet för en kassagenererande enhet ska fastställas på ett sätt som står i överensstämmelse med hur enhetens återvinningsvärde fastställts.

76. Redovisat värde för en kassagenererande enhet

a) innefattar redovisade värden endast för sådana tillgångar som direkt, eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder, kan hänföras till enheten och som bidrar till enhetens nyttjandevärde, och

b) innefattar inte redovisat värde för en redovisad skuld, såvida inte återvinningsvärdet för den kassagenererande enheten inte kan fastställas utan att denna skuld beaktas.

Anledningen är att en enhets ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ fastställs utan hänsyn till kassaflöden som är hänförliga till tillgångar som inte utgör en del av enheten och utan hänsyn till skulder som redan har redovisats (se punkterna 28 och 43).

77. När företaget fastställer vilka tillgångar som ska ingå i bedömningar av återvinningsvärdet, är det viktigt att den kassagenererande enheten innefattar alla tillgångar som genererar eller används för att generera relevanta inbetalningar. Annars kan enheten uppfattas som lönsam trots att värdet borde skrivas ned. I vissa fall går det inte att hänföra vissa tillgångar till en kassagenererande enhet på ett rimligt och konsekvent sätt, trots att de bidrar till enhetens framtida inbetalningar. Det kan exempelvis handla om goodwill eller gemensamma tillgångar såsom huvudkontor. I punkterna 80–103 förklaras hur sådana tillgångar hanteras vid bedömning av huruvida en kassagenererande enhet behöver skrivas ned.

▼M33

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 efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering (eller inbetalningen från den slutliga avyttringen eller utrangeringen) av det uppskattade priset för försäljning av 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.

▼B

Exempel

Ett företag bedriver gruvdrift i ett land där lagstiftningen kräver att ägaren måste återställa marken när brytningen avslutats. Kostnaderna för återställandet innefattar kostnader för att återföra de jordmassor som schaktades bort när verksamheten inleddes. En avsättning för kostnader för återställning gjordes när jordmassorna schaktades bort. Ett belopp motsvarande avsättningen ingick som en del av anskaffningsvärdet för gruvan och skrivs av över gruvans beräknade nyttjandeperiod. Avsättningen uppgår till 500 VE ([a]), vilket motsvarar nuvärdet av återställandekostnaden.

Gruvföretaget prövar om värdet för gruvan behöver skrivas ned. Den kassagenererande enheten är gruvan som helhet. Företaget har fått olika förslag på att sälja gruvan till ett pris på cirka 800 VE. Priset återspeglar det faktum att köparen övertar skyldigheten att återställa marken. Kostnader vid försäljning/utrangering i övrigt är obetydliga. Gruvans nyttjandevärde är uppskattningsvis 1 200 VE, ej inräknat kostnaderna för återställande. Det redovisade värdet uppgår till 1 000 VE.

Den kassagenererande enhetens ►M33 *verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering* ◄ *är 800 VE. Detta belopp innefattar kostnader för återställande, vilka redan har avsatts. För att uppnå jämförbarhet mellan nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet ska man därför dra av kostnaderna för återställande också från nyttjandevärdet. Det innebär att nyttjandevärdet uppgår till 700 VE (1 200 VE minus 500 VE). Enhetens redovisade värde uppgår till 500 VE, lika med gruvans redovisade värde (1 000 VE) efter avdrag för avsättningen för återställande (500 VE). Någon nedskrivning ska därför inte göras. Därför överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde dess redovisade värde.*

([a]) I denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

79. Av praktiska skäl beräknas ibland återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet med tillägg för tillgångar som inte utgör en del av den kassagenererande enheten (exempelvis kundfordringar eller andra finansiella tillgångar) eller åtaganden som redovisats som skulder (exempelvis leverantörsskulder, pensionsförpliktelser och andra avsättningar). I sådana fall ökas det redovisade värdet för enheten med redovisat värde för dessa tillgångar och minskas med det redovisade värdet för skulderna.

▼B

Goodwill

Fördelning av goodwill på kassagenererande enheter

▼M22

80. När nedskrivningsbehov prövas ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv, från och med förvärvstidpunkten, fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergierna i förvärvet, vare sig andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget fördelas på dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Varje enhet eller grupp av enheter på vilken eller vilka goodwill fördelas ska

a) motsvara den lägsta nivå i företaget på vilken goodwillen i fråga övervakas i den interna styrningen av företaget

b) inte vara större än ett rörelsesegment enligt definition i punkt 5 i IFRS 8 *Rörelsesegment* före sammanslagning.

▼M12

81. Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. Goodwill genererar inte kassaflöden oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar, och bidrar ofta till kassaflöden för flera kassagenererande enheter. Goodwill kan ibland inte fördelas på annat än en godtycklig grund på enskilda kassagenererande enheter, utan endast på grupper av kassagenererande enheter. Följden blir att den lägsta nivån i ett företag, på vilken goodwill övervakas i den interna styrningen av företaget, ibland utgörs av ett antal kassagenererande enheter till vilka denna goodwill har koppling, men på vilka den inte kan fördelas. Hänvisningar i punkterna 83–99 och i bilaga C till en kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad ska läsas som hänvisningar också till en grupp av kassagenererande enheter på vilka goodwill är fördelad.

▼B

82. Tillämpning av kraven i punkt 80 får till följd att värdeminskningen av goodwill prövas på en nivå som återspeglar hur ett företag bedriver sin verksamhet och till vilken denna goodwill naturligt skulle kopplas. Därför krävs det vanligen inte att ytterligare rapporteringssystem utvecklas.

83. En kassagenererande enhet på vilken goodwill är fördelad i syfte att pröva nedskrivningsbehovet behöver inte sammanfalla med den nivå på vilken goodwill är fördelad i enlighet med IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser,* i syfte att värdera vinster och förluster i utländsk valuta. Om ett företag exempelvis enligt IAS 21 måste fördela goodwill på relativt låga nivåer för att värdera vinster och förluster i utländsk valuta, behöver inte företaget pröva nedskrivningsbehovet på samma nivå såvida det inte också övervakar goodwill på den nivån i den interna styrningen av företaget.

84. Om den första fördelningen av goodwill som förvärvas i ett rörelseförvärv inte kan genomföras i sin helhet förrän i slutet av det räkenskapsår under vilket rörelseförvärvet genomförs, ska denna första fördelning genomföras före utgången av det första räkenskapsår som inleds efter förvärvsdatumet.

▼M12

85. Enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv* i det fall den första redovisningen av ett rörelseförvärv endast kan fastställas preliminärt i slutet av den period under vilken förvärvet träder i kraft, ska förvärvaren

a) redovisa förvärvet med dessa preliminära värden, och

b) redovisa eventuella justeringar av dessa preliminära värden till följd av slutförande av den första redovisningen under värderingsperioden, som inte ska överstiga tolv månader från förvärvsdatumet.

Under sådana omständigheter kanske det inte går att genomföra den första fördelningen av redovisad goodwill före utgången av det räkenskapsår under vilken rörelseförvärvet träder i kraft. När detta är fallet lämnar företaget de upplysningar som krävs enligt punkt 133.

▼B

86. Om goodwill har fördelats på en kassagenererande enhet och företaget avyttrar en verksamhet i denna enhet, ska den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten

a) innefattas i det redovisade värdet för verksamheten vid fastställande av vinst eller förlust vid avyttringen, och

b) värderas utifrån det relativa värdet för den avyttrade verksamheten och andelen av den kassagenererande enhet som behålls, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten.

Exempel

Ett företag säljer för 100 VE en verksamhet som var del av en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats. Den goodwill som är fördelad på enheten kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, förutom godtyckligt. Återvinningsvärdet för andelen av den kassagenererande enheten som behålls är 300 VE.

Eftersom den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än denna enhet, värderas den goodwill som är knuten till den avyttrade verksamheten utifrån de relativa värdena för den avyttrade verksamheten och andelen av den enhet som behålls. Därför innefattas 25 procent av den goodwill som är fördelad på den kassagenererande enheten i det redovisade värdet för den avyttrade verksamheten.

87. Om ett företag omorganiserar sin rapporteringsstruktur på ett sådant sätt att sammansättningen på en eller flera kassagenererande enheter på vilken eller vilka goodwill har fördelats förändras, ska denna goodwill omfördelas på de berörda enheterna. Denna omfördelning ska genomföras genom användande av relativt värde på ett sätt som liknar det som används när ett företag avyttrar en verksamhet i en kassagenererande enhet, såvida inte företaget kan visa att någon annan metod bättre återspeglar den goodwill som är knuten till de omorganiserade enheterna.

▼B

Exempel

Goodwill hade tidigare fördelats på den kassagenererande enheten A. Den goodwill som är fördelad på A kan inte identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, förutom godtyckligt. A ska delas upp och integreras i tre andra kassagenererande enheter, B, C och D.

Eftersom den goodwill som är fördelad på A endast godtyckligt kan identifieras eller knytas till en tillgångsgrupp på en lägre nivå än A, omfördelas den på enheterna B, C och D utifrån de relativa värdena för de tre delarna av A innan dessa delar integreras i B, C och D.

Prövning av nedskrivningsbehovet för kassagenererande enheter med goodwill

88. När, enligt beskrivning i punkt 81, goodwill har koppling till en kassagenererande enhet men inte har fördelats på den enheten, ska enhetens nedskrivningsbehov prövas, närhelst det finns en indikation på att enheten kan behöva skrivas ned, genom en jämförelse av enhetens redovisade värde, exklusive eventuell goodwill, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

89. Om en sådan kassagenererande enhet som beskrivs i punkt 88 i sitt redovisade värde innefattar en immateriell tillgång som har obestämbar nyttjandeperiod eller som ännu inte är färdig att användas och denna tillgångs nedskrivningsbehov endast kan prövas som del av den kassagenererande enheten, krävs enligt punkt 10 att enhetens nedskrivningsbehov prövas årligen.

90. En kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats ska prövas avseende nedskrivningsbehovet årligen, samt närhelst det finns en indikation på att enheten kan behövas skrivas ned, genom att enhetens redovisade värde, inklusive goodwill, jämförs med enhetens återvinningsvärde. Om enhetens återvinningsvärde överstiger enhetens redovisade värde, föreligger inte ett nedskrivningsbehov för enheten och den goodwill som är fördelad på enheten. Om enhetens redovisade värde överstiger enhetens återvinningsvärde, ska företaget redovisa värdenedgången i enlighet med punkt 104.

▼M12

_____

▼B

Tidpunkt för prövning av nedskrivningsbehovet

96. Den årliga prövningen av nedskrivningsbehovet hos en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan utföras när som helst under ett räkenskapsår, förutsatt att prövningen utförs vid samma tidpunkt varje år. Olika kassagenererande enheters nedskrivningsbehov kan prövas vid olika tidpunkter. Om en del av eller all goodwill som är fördelad på en kassagenererande enhet förvärvats i ett rörelseförvärv under det aktuella räkenskapsåret, ska emellertid denna enhets nedskrivningsbehov prövas innan det aktuella räkenskapsåret löpt ut.

97. Om de tillgångar som utgör den kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som enheten med goodwill prövas, ska nedskrivningsbehovet för dem prövas innan det prövas för enheten med goodwill. På motsvarande sätt gäller, om de kassagenererande enheter som utgör en grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill har fördelats prövas för att se om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid samma tidpunkt som enheterna med goodwill prövas, att nedskrivningsbehovet för de enskilda enheterna ska prövas innan det prövas för enheterna med goodwill.

▼B

98. Vid den tidpunkt när nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats prövas, kan det finnas en indikation på en värdeminskning för en tillgång i enheten med goodwill. I sådana fall prövar företaget tillgångens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den tillgången innan nedskrivningsbehovet för den kassagenererande enheten med goodwill prövas. På motsvarande sätt kan det finnas en indikation på en värdeminskning av en kassagenererande enhet i en grupp av enheter med goodwill. I sådana fall prövar företaget den kassagenererande enhetens nedskrivningsbehov först och redovisar en nedskrivning av den enheten innan nedskrivningsbehovet för den gruppen av enheter med goodwill prövas.

99. Den senaste utförliga beräkning, som utförts under en föregående period, av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats kan användas när nedskrivningsbehovet för den enheten prövas, under den innevarande perioden, såvida samtliga nedanstående villkor är uppfyllda

a) de tillgångar och skulder som utgör enheten inte har förändrats i betydande utsträckning sedan den senast utförda beräkningen av återvinningsvärdet,

b) den senaste beräkningen av återvinningsvärdet ledde till ett belopp som avsevärt översteg enhetens redovisade värde, och

c) baserat på en analys av händelser som har inträffat och förändrade omständigheter sedan den senaste beräkningen av återvinningsvärde, är sannolikheten låg att en aktuell beräkning av återvinningsvärdet skulle understiga enhetens aktuella redovisade värde.

Gemensamma tillgångar

100. Gemensamma tillgångar utgörs av tillgångar som är gemensamma för flera kassagenererande enheter. Exempel är huvudkontor, datorutrustning eller en forskningsavdelning. Företagets struktur är avgörande för om en tillgång motsvarar denna standards definition på en gemensam tillgång för en viss kassagenererande enhet. De utmärkande kännetecknen för en gemensam tillgång är att den inte ger upphov till inbetalningar som är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar och att den inte i sin helhet kan hänföras till den enhet som är föremål för bedömning.

101. Eftersom gemensamma tillgångar inte ger upphov till inbetalningar oberoende av andra tillgångar, kan återvinningsvärdet för en enskild gemensam tillgång inte fastställas, förutom i det fall företagsledningen beslutat att avyttra eller utrangera tillgången. Om det finns indikationer på att värdet för en gemensam tillgång behöver skrivas ned, beräknas återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter till vilken den gemensamma tillgången hör och jämförs med redovisat värde för denna kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter. Eventuell nedskrivning redovisas i enlighet med punkt 104.

▼B

102. Vid bedömningen av om värdet för en kassagenererande enhet behöver skrivas ned ska företaget beakta alla gemensamma tillgångar som har koppling till den kassagenererande enheten i fråga. Om en del av det redovisade värdet för en gemensam tillgång

a) kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten, ska företaget jämföra det redovisade värdet för den enheten, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som är fördelad på den enheten, med dess återvinningsvärde. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

b) inte kan fördelas på en rimlig och konsekvent grund på den enheten ska företaget

i) jämföra det redovisade värdet för enheten, exklusive den gemensamma tillgången, med dess återvinningsvärde och redovisa eventuella nedskrivningar i enlighet med punkt 104,

ii) avgöra vilken som är den minsta grupp av kassagenererande enheter som innefattar den enhet som är föremål för bedömning och på vilken en del av det redovisade värdet kan fördelas på ett rimligt och konsekvent sätt, och

iii) jämföra det redovisade värdet för denna grupp av kassagenererande enheter, inklusive den del av det redovisade värdet för den gemensamma tillgången som kan fördelas på denna grupp av enheter, med återvinningsvärdet för gruppen av enheter. Eventuell nedskrivning ska redovisas i enlighet med punkt 104.

103. Exempel 8 åskådliggör tillämpningen av dessa krav på gemensamma tillgångar.

Nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

104. En nedskrivning ska redovisas för en kassagenererande enhet (den minsta grupp av kassagenererande enheter på vilken goodwill eller en gemensam tillgång har fördelats) endast om återvinningsvärdet för enheten (gruppen av enheter) är lägre än det redovisade värdet för enheten (gruppen av enheter). Nedskrivningsbeloppet ska fördelas för att minska det redovisade värdet för tillgångarna i enheten (grupper av enheter) enligt följande ordning

a) först minskas det redovisade värdet för goodwill som hänförts till den kassagenererande enheten (gruppen av enheter), och

b) sedan minskas redovisat värde för goodwill som hänförts till övriga tillgångar (gruppen av enheter) proportionellt baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten (gruppen av enheter).

Dessa nedskrivningar ska redovisas som nedskrivningar av enskilda tillgångar i enlighet med punkt 60.

▼M33

105. **När värdenedgångar fördelas i enlighet med punkt 104 ska ett företag inte minska det redovisade värdet för en tillgång till ett värde som understiger det högsta av:**

a) **tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering (om dessa går att värdera),**

▼B

b) tillgångens nyttjandevärde (om detta går att fastställa), och

c) noll.

▼B

Det nedskrivningsbelopp som annars hade fördelats på tillgången ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten (grupper av enheter).

106. Om det är praktiskt ogenomförbart att fastställa återvinningsvärdet för varje enskild tillgång i den kassagenererande enheten, kräver standarden en schablonmässig fördelning av nedskrivningsbeloppet på samtliga tillgångar, förutom goodwill, eftersom alla tillgångar i enheten samverkar för att skapa inbetalningsöverskott.

107. Om återvinningsvärdet för en enskild tillgång inte kan fastställas ska (se punkt 67)

a) en nedskrivning för tillgången redovisas om redovisat värde är högre än det högre av dess ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ 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 ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ understiger dess redovisade värde.

Exempel

En maskin har fått en skada. Den fungerar dock fortfarande om än inte med samma kapacitet som tidigare. Tillgångens ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ 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* ►**M33** *verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering* ◄*, och*

b) *bara kan fastställas för den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen).*

Produktionslinjen har inte minskat i värde. Därför redovisas ingen nedskrivning av maskinen. Trots det kan företaget behöva se över nyttjandeperioden eller avskrivningsmetoden för maskinen. Det är möjligt att en kortare nyttjandeperiod eller ändrad avskrivningsmetod krävs för att återspegla en ändrad syn på maskinens återstående nyttjandeperiod eller för hur de ekonomiska fördelarna väntas bli använda av företaget.

Förutsättning 2: de budgetar som företagets ledning fastställt medför ett åtagande att ersätta maskinen och att sälja den inom kort. Kassaflödena som maskinen ger upphov till fram till avyttringen antas vara försumbara.

▼B

Maskinens nyttjandevärde kan antas ligga nära dess ►M33 *verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering* ◄*. Därför kan maskinens återvinningsvärde fastställas och ingen hänsyn behöver tas till den enhet till vilken maskinen hör (det vill säga produktionslinjen). Eftersom maskinens* ►M33 *verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering* ◄ *är lägre än dess redovisade värde ska maskinens värde skrivas ned.*

108. När kraven i punkterna 104 och 105 har tillämpats, ska en avsättning avseende ett återstående nedskrivningsbehov för en kassagenererande enhet redovisas endast om så krävs enligt annan standard.

ÅTERFÖRING AV EN NEDSKRIVNING

109. Punkterna 110–116 innehåller krav för återföring av en tidigare nedskrivning av en tillgång eller kassagenererande enhet. I texten används begreppet ”en tillgång”, men kraven gäller både för enskilda tillgångar och för kassagenererande enheter. I punkterna 117–121 återfinns ytterligare krav som gäller för enskilda tillgångar, i 122 och 123 krav för kassagenererande enheter och i 124 och 125 krav för goodwill.

110. Ett företag ska per ►M5 varje rapportperiods slut ◄ fastställa om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad. Finns sådana indikationer ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde.

▼M33

111. **När företaget tar ställning till om en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad ska åtminstone följande indikationer beaktas:**

Externa informationskällor

a) **det finns observerbara indikationer på att tillgångens ~~marknads~~värde ökat betydligt under perioden.**

▼B

b) under perioden har betydande tekniska, marknadsmässiga, ekonomiska eller legala förändringar skett, eller förväntas ske inom en snar framtid, med en positiv inverkan på företaget eller de marknader som tillgången är avsedd för.

c) marknadsräntorna eller andra avkastningskrav på marknaden har fallit under perioden på ett sätt som kan förväntas påverka den diskonteringssats som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och väsentligt öka tillgångens återvinningsvärde.

Interna informationskällor

d) betydande förändringar har ägt rum under perioden, eller väntas äga rum inom en snar framtid, som på ett positivt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången. Dessa förändringar innefattar utgifter under perioden i syfte att förbättra tillgångens prestanda eller omstrukturera den verksamhet i vilken tillgången ingår.

▼B

e) den interna resultatrapporteringen visar att tillgångens avkastning är högre, eller förväntas bli högre, än vad som tidigare antagits.

112. De indikationer som enligt punkt 111 finns på att en tidigare nedskrivning inte längre är motiverad återspeglar huvudsakligen de indikationer som finns i punkt 12.

113. Om det finns indikationer på att en tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill, helt eller delvis, inte längre är motiverad kan det vara uttryck för att ledningen behöver göra en översyn av tillgångens återstående nyttjandeperiod, avskrivningsmetoden eller av restvärdet i enlighet med den standard som är tillämplig för tillgången även om en återföring inte bedöms som erforderlig.

114. En tidigare nedskrivning av en tillgång förutom goodwill ska återföras endast om det har skett en förändring i de antaganden som låg till grund för bestämningen av tillgångens återvinningsvärde när tillgången senast skrevs ned. Om så är fallet, ska tillgångens redovisade värde, förutom enligt vad som anges i punkt 117, ökas till återvinningsvärdet. Denna ökning är en återföring av en nedskrivning.

115. En återföring återspeglar en ökning av det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången, antingen genom användande eller från en försäljning, i förhållande till den tidpunkt när företaget senast skrev ned värdet för tillgången. Enligt punkt 130 måste ett företag kunna påvisa de förändringar som givit upphov till ökningen. Exempel på förändrade uppskattningar och bedömningar är

a) en förändring av grunden för återvinningsvärdet (det vill säga om återvinningsvärdet baseras på ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄ eller nyttjandevärdet),

b) i det fall återvinningsvärdet baserades på nyttjandevärdet, en förändring i framtida kassaflöden eller av diskonteringssats, eller

c) i det fall återvinningsvärdet baserades på ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄, en förändrad uppskattning och bedömning av de delar som ingår i ►**M33** verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering ◄.

116. En tillgångs nyttjandevärde kan komma att bli högre än det redovisade värdet till följd av att nuvärdet av framtida in- och utbetalningar ökar ju närmare i tiden de väntas inflyta. Dock har inte det belopp som företaget förväntas tillgodogöra sig från tillgången ökat. Därför återförs en nedskrivning inte i ett sådant fall, även om tillgångens återvinningsvärde överstiger det redovisade värdet.

Återföring av en nedskrivning för en enskild tillgång

117. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till följd av en återföring av en tidigare nedskrivning får inte leda till att det redovisade värdet överstiger vad företaget skulle ha redovisat (efter avskrivningar) om företaget inte hade gjort några nedskrivningar för tillgången.

118. En ökning av det redovisade värdet för en tillgång förutom goodwill till ett högre belopp än vad som skulle ha redovisats (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade gjorts, utgör en omvärdering. Vid redovisning av en sådan omvärdering tillämpar företaget den standard som är tillämplig för tillgången i fråga.

▼B

119. En återföring av en nedskrivning för en tillgång förutom goodwill ska omedelbart redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, såvida inte tillgången redovisas till omvärderat värde i enlighet med en annan standard (exempelvis enligt omvärderingsmetoden i IAS 16). En återföring av en nedskrivning för en omvärderad tillgång ska behandlas som en värdeökning enligt denna andra standard.

►M5 120. En återföring av en nedskrivning av en omvärderad tillgång redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven för den tillgången. Till den ◄ del en nedskrivning på samma omvärderade tillgång tidigare varit redovisad i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, ska en återföring av nedskrivningen emellertid också redovisas i resultaträkningen.

121. När en nedskrivning återförts ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för ett eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring av en nedskrivning av värdet för en kassagenererande enhet

122. En återföring av en nedskrivning av en kassagenererande enhet ska fördelas proportionellt på tillgångarna i enheten, förutom för goodwill, i enlighet med dessa tillgångars redovisade värden. En ökning av tillgångarnas redovisade värden ska redovisas i enlighet med punkt 119.

123. När en återförd nedskrivning fördelas på en kassagenererande enhet i enlighet med punkt 122 ska det redovisade värdet för en enskild tillgång inte överstiga det lägre av

a) återvinningsvärdet (om detta kan fastställas), och

b) det redovisade värde som hade gällt (efter avskrivningar) om företaget inte gjort någon nedskrivning av tillgången.

Beloppet för återföringen av nedskrivningen, som annars hade fördelats på tillgången ska i stället fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten, förutom goodwill.

Återföring av en nedskrivning av goodwill

124. En nedskrivning av goodwill ska inte återföras i en efterföljande period.

125. Enligt IAS 38, *Immateriella tillgångar*, är det inte tillåtet att redovisa internt upparbetad goodwill som tillgång i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Varje ökning av återvinningsvärdet för goodwill under de perioder som följer på redovisningen av en nedskrivning för goodwillen i fråga är troligen en ökning av internt upparbetad goodwill och inte en återföring av den nedskrivning som redovisats för förvärvad goodwill.

UPPLYSNINGAR

126. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje tillgångsslag

a) beloppet för de nedskrivningar som redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ under perioden och vilka poster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som påverkats,

▼B

b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisats i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ under perioden och vilka poster i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som påverkats,

c) beloppet för de nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden, och

d) beloppet för de återföringar av nedskrivningar för omvärderade tillgångar som redovisas ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden.

127. Med tillgångsslag avses varje grupp av tillgångar som är av likartat slag och som används på ett likartat sätt i företagets verksamhet.

128. De uppgifter som ska lämnas enligt punkt 126 kan lämnas tillsammans med andra upplysningar för respektive slag av tillgångar. Uppgifterna kan exempelvis lämnas i den avstämning som görs för materiella anläggningstillgångar av redovisat värde vid periodens in- och utgång i enlighet med IAS 16.

129. Ett företag som redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8 ska upplysa om följande för varje segment för vilket informationen ska lämnas

a) beloppet för de nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden, och

b) beloppet för de återföringar av nedskrivningar som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och ►M5 i övrigt totalresultat ◄ under perioden.

▼M39

130. Ett företag ska lämna följande upplysningar för en enskild tillgång (inklusive goodwill) eller en kassagenererande enhet, för vilka en nedskrivningsförlust har resultatavräknats eller återförts under perioden:

▼B

a) de händelser och omständigheter som lett till nedskrivningen eller återföringen,

b) nedskrivningen eller återföringens belopp,

c) för en enskild tillgång

i) tillgångens karaktär, och

ii) om företaget redovisar information om segment i enlighet med IFRS 8, uppgift om det segment till vilket tillgången hör,

d) för en kassagenererande enhet

i) en beskrivning av enheten (exempelvis om det är en produktlinje, en anläggning, en rörelsegren eller ett geografiskt område, ett segment för vilket information ska lämnas, enligt definition i IFRS 8),

ii) beloppet för den nedskrivning som redovisats eller återförts per tillgångsslag och, om företaget lämnar information om segment i enlighet med IFRS 8, per segment för vilka information ska lämnas, och

▼B

iii) om den gruppering av tillgångar som genomförts i syfte att fastställa den kassagenererande enheten ändrats jämfört med när enhetens återvinningsvärde senast fastställdes, en beskrivning av den nuvarande och den tidigare indelningsgrunden och skälen till varför sättet att definiera den kassagenererande enheten ändrats,

▼M39

e) Återvinningsvärdet för tillgången (enheten) och om tillgångens (den kassagenererande enhetens) återvinningsvärde är dess verkliga värde minus kostnader för försäljning/utrangering eller dess nyttjandevärde.

f) Om återvinningsvärdet är verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning/utrangering ska företaget lämna följande upplysningar:

i) Nivån i hierarkin för verkligt värde (se IFRS 13) som värderingen till verkligt värde av tillgången (den kassagenererande enheten) hänförs till i sin helhet (utan hänsyn till huruvida det finns observerbara indata för ”kostnader för försäljning/utrangering”).

ii) För värderingar till verkligt värde som hänförs till nivå 2 och nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av den värderingsteknik eller de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning/utrangering. Om det har skett en ändring av värderingsteknik ska företaget upplysa om denna ändring och anledningen eller anledningarna till ändringen.

iii) För värderingar till verkligt värde som hänförs till nivå 2 och nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, uppgift om alla viktiga antaganden som ligger till grund för företagsledningens fastställande av verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning/utrangering. Viktiga antaganden är sådana antaganden som mest påverkar tillgångens (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärde. Företaget ska också lämna upplysningar om vilken kalkylränta (eller vilka kalkylräntor) som använts för den aktuella värderingen och tidigare värderingar om verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning/utrangering beräknas med hjälp av en nuvärdesberäkning.

▼B

g) om återvinningsvärdet utgörs av nyttjandevärde, vilken diskonteringssats (vilka diskonteringssatser) som använts i den aktuella beräkningen och i tidigare beräkningar av nyttjandevärde.

▼M39

Uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för kassagenererande enheter med goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbar ekonomisk livslängd

▼B

131. Ett företag ska lämna följande upplysningar för aggregerade belopp avseende nedskrivningar och aggregerade belopp avseende återföringar av nedskrivningar som redovisats under perioden, för vilka ingen information lämnats i enlighet med punkt 130:

a) De huvudsakliga kategorier som påverkats av nedskrivningar och de huvudsakliga kategorier som påverkats av återföringar av nedskrivningar.

▼B

b) De huvudsakliga händelser och omständigheter som lett till redovisningen av dessa nedskrivningar och återföringar av nedskrivningar.

132. Företaget uppmuntras att lämna upplysningar om de antaganden som ligger till grund för beräkning av tillgångarnas (de kassagenererande enheternas) återvinningsvärden under perioden. Dock kräver punkt 134 att ett företag lämnar information om de uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet när goodwill eller en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod innefattas i det redovisade värdet för enheten.

133. Om, i enlighet med punkt 84, en andel av den goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv under perioden inte har fördelats på en kassagenererande enhet (grupper av enheter) per ►M5 rapportperiodens slut ◄, ska upplysning om beloppet för denna ofördelade goodwill lämnas tillsammans med orsakerna till varför detta belopp är ofördelat.

Uppskattningar som används för att beräkna återvinningsvärdet för kassagenererande enheter med goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder

▼M39

134. Ett företag ska lämna den information som krävs enligt a–f för varje kassagenererande enhet (grupper av enheter) för vilken det redovisade värdet för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som är fördelat på den enheten (gruppen av enheter) är betydande i jämförelse med företagets totala redovisade värde för goodwill eller för immateriella tillgångar med obestämbar ekonomisk livslängd:

▼B

a) det redovisade värdet för goodwill som fördelas på enheten (gruppen av enheter).

b) det redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på enheten (gruppen av enheter).

▼M39

c) den grund på vilken enhetens (grupperna av enheters) återvinningsvärde har fastställts (det vill säga nyttjandevärde eller verkligt värde med avdrag för kostnader för försäljning/avyttring).

▼M33

d) **om enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde baseras på nyttjandevärde:**

i) **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.**

▼B

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.

▼B

iii) den period över vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflöden baserat på finansiella budgetar/prognoser som fastställts av företagsledningen och när en period som är längre än fem år används för en kassagenererande enhet (grupp av enheter), en förklaring till varför den längre perioden är motiverad.

iv) den tillväxttakt som används för att extrapolera kassaflödesprognoser bortom den period som täcks av de senast gjorda budgetarna/prognoserna, och motivet till att använda en tillväxttakt som överstiger den långfristiga tillväxttakten för de produkter, branscher eller land eller länder i vilket företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken enheten (gruppen av enheter) är avsedd.

v) den diskonteringssats eller de diskonteringssatser som tillämpas på kassaflödesprognoserna.

▼M33

e) **om enhetens (gruppens av enheter) återvinningsvärde baseras på verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering, den värderingsteknik som används för värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering). Ett företag är inte skyldigt att lämna de upplysningar som krävs enligt IFRS 13. Om verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering inte värderas med hjälp av ett noterat pris för en identisk enhet (grupp av enheter) ska ett företag lämna följande upplysningar:**

i) **varje viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering. Viktiga antaganden är sådana antaganden för vilka enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde är mest känsligt.**

▼M8

ii) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattas i varje viktigt antagande, huruvida dessa värden återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

▼M33

(iiA) den nivå i hierarkin för verkligt värde (se IFRS 13) som värderingen till verkligt värde hänförs till i sin helhet (utan hänsyn till observerbarheten hos ”kostnader vid försäljning/utrangering”).

(iiB) om värderingstekniken har förändrats, förändringen och skälet eller skälen till denna förändring.

Om verkligt värde efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering värderas med hjälp av diskonterade kassaflödesprognoser ska ett företag lämna följande upplysningar:

(iii) **Den period för vilken företagsledningen har prognostiserat kassaflödet.**

(iv) **Den tillväxttakt som har använts för att extrapolera kassaflödesprognoserna.**

(v) **Den eller de diskonteringsfaktorer som har använts för kassaflödesprognoserna.**

▼B

f) om en rimligt möjlig förändring i ett viktigt antagande på vilket företagsledningen har baserat sitt fastställande av enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde skulle innebära att enhetens (gruppen av enheters) redovisade värde skulle överstiga dess återvinningsvärde

i) det belopp med vilket enhetens (gruppen av enheters) återvinningsvärde överstiger dess redovisade värde.

▼B

ii) det värde som är tilldelat det viktiga antagandet.

iii) det belopp med vilket värdet som innefattats i det viktiga antagandet måste ändras, efter det att eventuella följdeffekter av ändringen på de andra variabler som använts för att beräkna återvinningsvärdet införlivats, för att enheten (gruppen av enheter) återvinningsvärde ska motsvara dess sammanlagda redovisade värde.

135. Om en del av eller hela det redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder fördelats på flera kassagenererande enheter (grupper av enheter), och det belopp som därmed är fördelat på varje enhet (grupper av enheter) inte är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska upplysning om detta lämnas, tillsammans med det sammanlagda redovisade värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbar nyttjandeperiod som fördelats på dessa enheter (grupper av enheter). Dessutom, om återvinningsvärdena för någon av dessa enheter (grupper av enheter) baseras på samma viktiga antagande(n) och det sammanlagda värdet för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelats på dem är betydande i jämförelse med företagets sammanlagda redovisade värde för goodwill eller immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder, ska företaget lämna upplysning om detta, tillsammans med

a) det sammanlagda redovisade värdet för goodwill som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter).

b) det sammanlagda redovisade värdet för immateriella tillgångar med obestämbara nyttjandeperioder som fördelas på dessa enheter (grupper av enheter).

c) en beskrivning av viktigt antagande eller viktiga antaganden.

d) en beskrivning av företagsledningens metod för att fastställa det värde eller de värden som innefattats i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena, huruvida det värdet eller de värdena återspeglar tidigare erfarenheter eller, i tillämpliga fall, är i överensstämmelse med externa informationskällor, och, om så inte är fallet, hur och varför de skiljer sig från tidigare erfarenheter eller externa informationskällor.

e) om en rimlig möjlig förändring i det viktiga antagandet eller de viktiga antagandena skulle innebära att det sammanlagda redovisade värdet för dessa enheter (grupper av enheter) överstiger deras sammanlagda återvinningsvärden

i) det belopp med vilket enheternas (grupperna av enheters) sammanlagda återvinningsvärden överstiger deras sammanlagda redovisade värden.

ii) det värde eller de värden som är innefattade i det viktiga antagandet eller de viktigaste antagandena.

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 ska motsvara deras sammanlagda redovisade värden.

▼B

136. Den senast gjorda beräkningen som gjorts under en tidigare period av återvinningsvärdet för en kassagenererande enhet (grupp av enheter) kan, i enlighet med punkt 24 eller 99, utnyttjas under framtida perioder och användas när nedskrivningsbehovet för den enheten (gruppen av enheter) prövas under den aktuella perioden, förutsatt att vissa angivna kriterier uppfylls. När så är fallet avser den information för enheten (gruppen av enheter) som omfattas av upplysningskraven i punkterna 134 och 135 den tidigare gjorda beräkningen av återvinningsvärdet.

137. Exempel 9 åskådliggör de upplysningskrav som anges i punkterna 134 och 135.

▼M39

Övergångsbestämmelser och ikraftträdande

▼M12

_____

139. Ett företag ska tillämpa denna standard

▼B

a) för redovisningen av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för alla andra tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsåret som börjar den 31 mars 2004 eller senare.

140. Företag som omfattas av punkt 139 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum som anges i punkt 139. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 38 (enligt omarbetning 2004).

▼M5

140A. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 61, 120, 126 och 129. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M12

140B. IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards **Board 2008) innebar att punkt 65, 81, 85 och 139 ändrades, att punkterna 91–95 och 138 ströks och att bilaga C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) för en tidigare period ska också ändringarna tillämpas för denna tidigare period**.

▼M8

140C. Punkt 134(e) ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M7

140D. Genom *Kostnader för investeringar i dotterföretag, gemensamt styrda företag och intresseföretag* (ändringar i IFRS 1, *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*, och IAS 27, Koncernredovisning och separata finansiella rapporter) som utfärdades i maj 2008 lades punkt 12(h) till. Varje företag ska tillämpa denna ändring för kommande räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar de därmed förknippade ändringarna i punkterna 4 och 38A i IAS 27 på en tidigare period måste det också tillämpa ändringen av punkt 12 h.

▼M22

140E. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 80 (b) ändrades. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M32

140H. IFRS 10 och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 4, rubriken till punkt 12 (h) och punkt 12 (h). Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼M33

140I. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 5, 6, 12, 20, 78, 105, 111, 130 och 134 ändrades, att punkterna 25–27 ströks och att punkterna 25A och 53A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M39

140J. Punkterna 130 och 134 och rubriken ovanför punkt 138 ändrades i maj 2013. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa dessa ändringar för perioder (inklusive jämförande perioder) där det inte också tillämpar IFRS 13.

▼M52

140L. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 2 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼M53

140M. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2, 4 och 5 och strök punkterna 140F, 140G och 140K. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼B

Upphävande av IAS 36 (utfärdad 1998)

141. Denna standard ersätter IAS 36, *Nedskrivningar* (utfärdad 1998).

Bilaga A

TEKNIKER FÖR NUVÄRDESBERÄKNING VID BESTÄMMANDE AV NYTTJANDEVÄRDET

Standarden och dess bilaga utgör en helhet. Här återfinns ytterligare vägledning om hur nuvärdestekniker kan användas för att beräkna nyttjandevärde. Trots att begreppet ”tillgång” används, gäller den även för en grupp av tillgångar som bildar en kassagenererande enhet.

▼B

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 diskonteringssatsen. I den metod som bygger på förväntade kassaflöden leder faktorerna (b), (d) och (e) till justeringar vid beräkningen av riskjusterade förväntade kassaflöden. Oavsett vilken metod ett företag använder för att återspegla förväntningar om möjliga variationer rörande framtida kassaflödens storlek eller tidpunkt, ska resultatet vara en återspegling av det förväntade nuvärdet av de framtida betalningarna, det vill säga ett vägt genomsnitt av alla möjliga utfall.

Allmänna principer

A3. De tekniker som används för att uppskatta framtida kassaflöden och räntesatser kommer att variera med situationen beroende på de rådande omständigheterna för tillgången i fråga. Dock styr följande allmänna principer alla tillämpningar av nuvärdestekniker vid värdering av tillgångar

a) de räntesatser som används för att diskontera kassaflöden ska återspegla antaganden som överensstämmer med dem som finns inneboende i de uppskattade kassaflödena. Annars blir följden en dubbelräkning eller att vissa effekter inte beaktas. Exempelvis kan en diskonteringssats om 12 procent användas på avtalsenliga kassaflöden för en lånefordran. Denna räntesats återspeglar förväntningar om framtida inställda betalningar för lån med vissa egenskaper. Samma räntesats om 12 procent skulle inte användas för att diskontera förväntade kassaflöden eftersom dessa kassaflöden redan återspeglar antaganden om framtida betalningsinställelser.

b) uppskattade kassaflöden och diskonteringssatser ska vara opartiska och inte vara påverkade av faktorer som inte har koppling till tillgången i fråga. Exempelvis är innebörden av att medvetet underskatta uppskattade nettokassaflöden för att förbättra den lönsamhet som presenteras för en tillgång att värderingen inte längre är opartisk.

▼B

c) uppskattade kassaflöden eller diskonteringssatser ska återspegla intervallet av möjliga utfall och inte bara ett enda mest troligt, lägsta eller högsta möjliga belopp.

Beräkna nuvärde genom traditionell metod eller genom att använda förväntade kassaflöden

Traditionell metod

A4. I redovisningstillämpningar där nuvärde används har traditionellt sett en uppsättning uppskattade kassaflöden och en enda diskonteringssats använts, som ofta beskrivs som ”den faktor som överensstämmer med risken”. Innebörden är att i den traditionella metoden förutsätts att alla förväntningar om framtida kassaflöden och lämplig riskpremie kan införlivas i en enda diskonteringssats. Därför ligger i traditionella metoden tyngdpunkten i huvudsak i valet av diskonteringssats.

A5. I vissa fall, såsom när det går att finna jämförbara tillgångar på en marknad, är det relativt enkelt att använda den traditionella metoden. För tillgångar med avtalsenliga kassaflöden stämmer den överens med hur aktörer på marknadsplatser beskriver tillgångar, som exempelvis ”en obligation med 12 procents ränta”.

A6. Dock kan den traditionella metoden förbise vissa komplexa värderingsproblem, såsom värdering av icke-finansiella tillgångar för vilka det inte finns någon marknad eller inte heller någon marknad för jämförbara tillgångar. En korrekt identifiering av den del av räntan som överensstämmer med risken kräver analys av minst två poster – en tillgång som omsätts på en marknad och som har en observerbar ränta och den tillgång som värderas. Tillämplig diskonteringssats för de kassaflöden som beräknas måste härledas från den observerbara räntan för denna andra tillgång. För att kunna göra denna härledning måste egenskaperna för den andra tillgångens kassaflöden likna kassaflödena för den tillgång som ska värderas. Därför måste vid värderingen följande ske

a) identifiering av de kassaflöden som ska diskonteras,

b) identifiering av annan tillgång på marknaden, som har kassaflöden med till synes likartade egenskaper,

c) jämförelse av kassaflödena från de två posterna för att kontrollera att de är likartade (exempelvis, är kassaflödena avtalade kassaflöden, eller är kassaflödena för den ena tillgången avtalade och för den andra uppskattade?),

d) utvärdering av huruvida det finns ett inslag i en post som inte finns i den andra (är exempelvis den ena mer likvid än den andra?), och

e) utvärdering av huruvida kassaflödena för bägge tillgångarna troligen kommer att uppträda (det vill säga variera) på ett likartat sätt vid ändrade ekonomiska förutsättningar.

Förväntade kassaflöden

A7. Den metod som använder förväntade kassaflöden är i vissa situationer ett mer effektivt värderingsverktyg än den traditionella metoden. När en värdering sker används alla förväntningar om möjliga kassaflöden i stället för bara det mest troliga kassaflödet. Exempelvis kan ett kassaflöde vara 100 VE, 200 VE eller 300 VE med sannolikheter på motsvarande 10 procent, 60 procent och 30 procent. Det förväntade kassaflödet är 220 VE. Att använda förväntade kassaflöden skiljer sig sålunda från den traditionella metoden genom att fokusera på en direkt analys av kassaflödena i fråga och på mer uttryckliga framställningar om de antaganden som används i beräkningen.

▼B

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 ska användas och skulle därmed inte återspegla sannolikheterna för de andra tidpunkterna. Detta beror på att diskonteringssatsen i en traditionell nuvärdesberäkning inte kan återspegla osäkerhet vad gäller tidpunkt.

A10. Att använda sannolikheter är ett viktigt inslag när förväntade kassaflöden används som metod. Vissa menar att tilldelning av sannolikheter till mycket subjektiva uppskattningar kan ge intryck av större exakthet än vad som verkligen är fallet. Dock kräver korrekt tillämpning av den traditionella metoden (enligt beskrivning i punkt A6) samma uppskattningar och subjektivitet utan att ge den beräkningsmässiga transparens som metoden som bygger på förväntade kassaflöden gör.

A11. Många uppskattningar som tagits fram i aktuell praxis införlivar redan på ett informellt sätt komponenterna i metoden som bygger på förväntade kassaflöden. Dessutom behöver den som upprättar redovisningen ofta värdera en tillgång genom att använda begränsad information om sannolikheterna för möjliga kassaflöden. Exempelvis kan den som upprättar redovisningen ställas inför följande situationer:

a) Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE, men inget belopp i intervallet är mer troligt än något annat belopp. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 150 VE [(50 + 250)/2].

b) Det uppskattade beloppet ligger någonstans mellan 50 VE och 250 VE och det mest troliga beloppet är 100 VE. Dock är sannolikheterna för de olika utfallen inte kända. Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 133,33 VE [(50 + 100 + 250)/3].

c) Det uppskattade beloppet kommer att vara 50 VE (10 procents sannolikhet), 250 VE (30 procents sannolikhet) eller 100 VE (60 procents sannolikhet). Utifrån denna begränsade information är det uppskattade förväntade kassaflödet 140 VE [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)].

I vart och ett av fallen är det troligt att det uppskattade förväntade kassaflödet ger en bättre uppskattning av nyttjandevärdet än det lägsta, mest troliga eller högsta värdet sett var för sig.

▼B

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. 90 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 10 VE och 10 procents sannolikhet att kassaflödet ska bli 1 000 VE. De påpekar att det förväntade kassaflödet i detta exempel blir 109 VE och menar att detta resultat inte representerar något av de belopp som i slutänden skulle erläggas.

A14. Påståenden som det ovan återgivna återspeglar en avvikande underliggande uppfattning om värderingens syfte. Om syftet är att summera de kostnader som kommer att uppkomma kanske inte förväntade kassaflöden ger en representativ uppskattning av den förväntade kostnaden. Denna standard behandlar emellertid beräkningen av återvinningsvärdet för en tillgång. Återvinningsvärdet för tillgången i exemplet är troligen inte 10 VE, även om detta är det mest troliga kassaflödet. Detta beror på att en värdering till 10 VE inte införlivar kassaflödenas osäkerhet vid värderingen av tillgången. I stället presenteras det osäkra kassaflödet som om det var ett säkert kassaflöde. Inget rationellt företag skulle sälja en tillgång med dessa egenskaper för 10 VE.

Diskonteringssats

A15. Oavsett vilken metod ett företag använder vid beräkning av nyttjandevärdet för en tillgång ska de räntesatser som används för att diskontera kassaflöden inte återspegla risker för vilka de uppskattade kassaflödena har blivit justerade. Annars blir följden en dubbelräkning av vissa antaganden.

A16. När det inte är möjligt att för en särskild tillgång härleda en diskonteringssats från marknadsdata måste uppskattningen göras på annat sätt. Syftet är att, så långt det är möjligt, fastställa marknadens bedömning av

a) pengarnas tidsvärde fram till slutet av tillgångens nyttjandeperiod, och

b) faktorerna (b), (d) och (e) som beskrivs i punkt A1, till den del dessa faktorer inte har lett till justeringar vid beräkningen av uppskattade kassaflöden.

A17. Som startpunkt vid en sådan uppskattning kan företaget beakta följande komponenter i diskonteringsfaktorn

a) företagets vägda genomsnittliga kapitalkostnad, som fastställs med tekniker som exempelvis Capital Asset Pricing Model,

b) företagets marginella upplåningsränta, och

c) andra marknadsmässiga upplåningsräntor.

▼B

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. Diskonteringssatsen är oberoende av såväl företagets kapitalstruktur som av hur företaget finansierat köpet av tillgången eftersom de framtida kassaflöden som tillgången väntas ge upphov till inte påverkas av hur företaget finansierat köpet av tillgången.

A20. Enligt punkt 55 krävs att den diskonteringssats som används är före skatt. Därför, om den grund som används för att uppskatta diskonteringssatsen är fastställd efter skatt justeras den till att vara före skatt.

A21. Normalt använder ett företag endast en diskonteringssats för att beräkna en tillgångs nyttjandevärde. Dock kan olika diskonteringssatser användas för olika tidsperioder, när nyttjandevärdet är känsligt för de antaganden som görs om risker under olika perioder eller för skillnader i räntesatser beroende på löptid.

▼M12

Bilaga C

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

Prövning av nedskrivningsbehov i kassagenererande enheter med goodwill och innehav utan bestämmande inflytande

C1 Enligt IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008) värderar och redovisar förvärvaren goodwill per förvärvstidpunkten som det beloppet för (a) minus (b) nedan

a) summan av

i) den överförda ersättningen värderad enligt IFRS 3, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten,

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt IFRS 3, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg, det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget.

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt IFRS 3.

Fördelning av goodwill

C2 Enligt punkt 80 i denna standard ska goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv fördelas på var och en av förvärvarens kassagenererande enheter, eller grupper av kassagenererande enheter, som väntas bli gynnade av synergieffekterna i förvärvet, oavsett huruvida andra tillgångar eller skulder i det förvärvade företaget tilldelas till dessa enheter eller grupper av enheter eller ej. Det är möjligt att vissa av de synergieffekter som är följden av ett rörelseförvärv kommer att fördelas på en kassagenererande enhet i vilken innehavet utan bestämmande inflytande inte har något innehav.

▼M12

Prövning av nedskrivningsbehov

C3 Prövning av nedskrivningsbehov innefattar jämförelse av en kassagenererande enhets återvinningsvärde med den kassagenererande enhetens redovisade värde.

C4 Om ett företag beräknar innehav utan bestämmande inflytande till dess proportionella innehav i de identifierbara tillgångarna netto i ett dotterföretag per förvärvstidpunkten, i stället för till verkligt värde, innefattas goodwill hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande i återvinningsvärdet för den hänförliga kassagenererande enheten men redovisas inte i moderföretagets koncernredovisning. Följden blir att ett företag ska räkna upp det redovisade värdet för goodwill som är fördelad på den enheten så att det innefattar den goodwill som är hänförlig till innehavet utan bestämmande inflytande. Detta justerade redovisade värde jämförs sedan med enhetens återvinningsvärde för att fastställa huruvida den kassagenererande enheten behöver skrivas ned.

Fördelning av en nedskrivning

C5 Enligt punkt 104 måste varje identifierad nedskrivning först fördelas för att minska det redovisade värdet på goodwill fördelad på enheten och sedan proportionellt på de övriga tillgångarna i enheten baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

C6 Om ett dotterföretag, eller del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande i sig självt är en kassagenererande enhet fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som den som används för att fördela resultatet.

C7 Om ett dotterföretag, eller del av dotterföretag, med ett innehav utan bestämmande inflytande är del av en större kassagenererande enhet, fördelas goodwillnedskrivningar på delarna i den kassagenererande enheten med ett innehav utan bestämmande inflytande och på delarna utan detta. Nedskrivningarna ska fördelas på den kassagenererande enhetens delar baserat på

a) till den del nedskrivningen är hänförlig till goodwill i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på goodwillen i de delarna före nedskrivningen, och

b) till den del nedskrivningen är hänförlig till identifierbara tillgångar i den kassagenererande enheten, de relativa redovisade värdena på de identifierbara tillgångarna netto i de delarna före nedskrivningen. Varje sådan nedskrivning fördelas proportionellt på tillgångarna för delarna i varje enhet baserat på det redovisade värdet för varje tillgång i delen.

I de delar som har ett innehav utan bestämmande inflytande fördelas nedskrivningen mellan moderföretaget och innehavet utan bestämmande inflytande på samma grund som används för fördelning av resultatet.

C8 Om en nedskrivning hänförlig till ett innehav utan bestämmande inflytande rör goodwill som inte redovisas i moderföretagets koncernredovisning (se punkt C4) redovisas denna nedskrivning inte som en nedskrivning av goodwill. I dessa fall fördelas enbart den nedskrivning som är hänförlig till den goodwill som är fördelad på moderföretag som en nedskrivning av goodwill.

C9 Exempel 7 åskådliggör prövning av nedskrivningsbehovet i en ej helägd kassagenererande enhet med goodwill.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 37

Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

SYFTE

Syftet med denna standard är att säkerställa att lämpliga kriterier för redovisning och värderingsgrunder tillämpas på avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar och att tillräckliga upplysningar lämnas i noterna. Härigenom möjliggörs för användare att förstå posternas karaktär, betalningstidpunkt och storlek.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

1. Denna standard ska tillämpas av alla företag vid redovisning av avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar, med undantag för dem som

   a) uppstår till följd av kontrakt att verkställa längre fram, förutom där kontraktet är förlustbringande, och

   b) [struken]

   c) de som omfattas av någon annan standard.

▼M53

2. Denna standard tillämpas inte på finansiella instrument (inklusive garantier) som ligger inom tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*.

▼B

3. Med kontrakt som verkställs längre fram avses kontrakt där ingen av parterna har uppfyllt något av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser. Denna standard är tillämplig på sådana kontrakt endast då de är förlustbringande.

4. [Struken]

▼M54

5. När en annan standard behandlar en viss typ av avsättning, eventualförpliktelse eller eventualtillgång tillämpar ett företag denna andra standard i stället för denna standard. Exempelvis behandlas vissa typer av avsättningar i standarder om:

▼M52

   a) [utgår]

▼B

   b) inkomstskatter (se IAS 12, *Inkomstskatter*),

▼M54

   c) Leasingavtal (se IFRS 16 *Leasingavtal*). Denna standard gäller dock alla leasingavtal som blir förlustbringande före inledningsdatumet av leasingavtalet enligt IFRS 16. Denna standard gäller även korttidsleasingavtal och leasingavtal där den underliggande tillgången är av lågt värde, som omfattas av tillämpningsområdet för punkt 6 i IFRS 16 och som har blivit förlustbringande,

▼M43

   d) ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*),

▼M52

   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,

   f) villkorad köpeskilling för den som gör ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*),

▼M52

g) intäkter från avtal med kunder (se IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*). Eftersom IFRS 15 inte innehåller särskilda krav med avseende på avtal med kunder som är, eller har blivit, betungande är denna standard tillämplig på sådana fall.

———————

▼B

7. I denna standard definieras avsättningar som skulder som är ovissa i fråga om den tidpunkt de kommer att regleras eller till sina belopp. I vissa länder används begreppet ”avsättning” även i samband med poster som avskrivning, nedskrivning och osäkra fordringar. De utgör justeringar av tillgångars redovisade värden och behandlas inte i denna standard.

8. I andra standarder behandlas huruvida utgifter redovisas som tillgångar eller kostnader. Dessa frågeställningar behandlas inte i denna standard. Följaktligen vare sig förbjuder eller kräver denna standard aktivering av motposten när en avsättning görs.

9. Denna standard tillämpas på avsättningar för omstruktureringar (inklusive avvecklade verksamheter). När en omstrukturering uppfyller definitionen på en avvecklad verksamhet kan ytterligare upplysningar krävas i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

DEFINITIONER

10. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

En *avsättning* är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

En *skuld* är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars reglering förväntas medföra ett utflöde från företaget av resurser som utgör ekonomiska fördelar (i fortsättningen ”resurser”).

En *förpliktande händelse* är en händelse som skapar en legal eller informell förpliktelse som medför att ett företag inte har något realistiskt alternativ till att reglera förpliktelsen.

En legal förpliktelse är en förpliktelse som härrör från

a) ett kontrakt (genom dess uttryckliga eller underförstådda villkor),

b) lagstiftning, eller

c) annan laglig grund.

En informell förpliktelse är en förpliktelse som härrör från ett företags handlande genom att företaget

a) på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, och

b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter om att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En *eventualförpliktelse* är

a) En möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir eller

▼B

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.

En *eventualtillgång* är en möjlig tillgång som härrör från inträffade händelser och vars förekomst kommer att bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir.

Ett *förlustkontrakt* är ett kontrakt, där företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.

En *omstrukturering* är en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

a) omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller

b) det sätt på vilket denna verksamhet bedrivs.

Avsättningar och andra skulder

11. Avsättningar kan skiljas från andra skulder, exempelvis leverantörsskulder och upplupna kostnader, eftersom det råder ovisshet om betalningstidpunkt eller beloppets storlek för att reglera avsättningen. Till skillnad från en avsättning är

a) leverantörsskulder skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts och för vilka överenskommelse om betalning har träffats och formaliserats, exempelvis genom fakturering, och

b) upplupna kostnader är skulder för varor eller tjänster som har mottagits respektive utförts men som ännu inte betalats, fakturerats eller blivit föremål för formell överenskommelse med leverantören. Hit hör vissa ersättningar till anställda (såsom intjänad semesterersättning). Även om betalningstidpunkten för upplupna kostnader eller beloppens storlek ibland måste uppskattas är osäkerheten i allmänhet mycket mindre än för avsättningar.

Upplupna kostnader redovisas ofta som del av leverantörsskulder och andra skulder, medan avsättningar redovisas för sig.

Samband mellan avsättningar och eventualförpliktelser

12. Allmänt sett är alla avsättningar behäftade med en viss osäkerhet, eftersom betalningstidpunkten eller storleken är oviss. I denna standard används dock begreppen ”eventualförpliktelser” för förpliktelser, som inte uppfyller kraven för att redovisas som skulder eller avsättningar, och ”eventualtillgångar” för tillgångar som inte redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, eftersom deras förekomst förutsätter att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller uteblir. Dessutom används begreppet ”eventualförpliktelse” för förpliktelser som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

13. Denna standard skiljer mellan

a) avsättningar – som redovisas som skulder/avsättningar i balansräkningen (under förutsättning att en tillförlitlig uppskattning kan göras), eftersom de är befintliga förpliktelser och det är sannolikt att en överföring av resurser kommer att krävas vid regleringen, och

▼B

b) eventualförpliktelser – som inte redovisas som skulder/avsättningar i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av att de antingen är

i) möjliga förpliktelser för vilka det återstår att få bekräftat om företaget har en befintlig förpliktelse som skulle kunna leda till ett utflöde av resurser, eller

ii) befintliga förpliktelser som inte uppfyller kriterierna i denna standard för att redovisas ►M5 i rapporten över finansiell ställning ◄ som avsättning eller annan skuld (på grund av att antingen det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av beloppet inte kan göras).

REDOVISNING

Avsättningar

14. En avsättning ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när

a) ett företag har en befintlig förpliktelse (legal eller informell) som en följd av en inträffad händelse,

b) det är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och

c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Om dessa villkor inte är uppfyllda, ska ingen avsättning redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Befintlig förpliktelse

15. I sällsynta fall framgår det inte klart om en befintlig förpliktelse finns. I dessa fall anses en inträffad händelse ge upphov till en befintlig förpliktelse om det, med beaktande av alla kända omständigheter, är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

16. Det är nästan alltid klart om en inträffad händelse har givit upphov till en befintlig förpliktelse. I sällsynta fall, exempelvis i ett fall som är föremål för en rättslig prövning, kan det dock vara tvistigt antingen om vissa händelser har inträffat eller om de leder till en befintlig förpliktelse. I ett sådant fall avgör företaget om en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ genom att beakta alla kända omständigheter och underlag, inklusive exempelvis utlåtanden från experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ beaktas också. Med utgångspunkt från sådant underlag gör företaget bedömningar och

a) där det är troligt att en befintlig förpliktelse föreligger ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ redovisar företaget en avsättning i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ (om övriga kriterier i punkt 14 för att redovisa en avsättning är uppfyllda), och

b) där en befintlig förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ är möjlig men inte trolig lämnas upplysning om en eventualförpliktelse. Upplysning lämnas dock inte om sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

Inträffad händelse

17. En inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse kallas en förpliktande händelse. För att en händelse ska vara förpliktande krävs att företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera den förpliktelse som händelsen givit upphov till. Så är fallet endast

a) där regleringen av förpliktelsen kan tvingas fram med stöd av lag, eller

▼B

b) vid en informell förpliktelse, där händelsen (som kan vara en åtgärd av företaget), skapar välgrundade förväntningar hos andra parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen.

18. Finansiella rapporter visar ett företags finansiella ställning vid utgången av rapporteringsperioden och inte dess möjliga framtida ställning. Därför görs inga avsättningar i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för utgifter som krävs för den framtida verksamheten. De enda skulder som redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ är de som existerar ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

19. Det är endast sådana förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande (det vill säga den framtida driften) som redovisas som avsättningar. Exempel på sådana förpliktelser är böter eller utgifter för sanering av ej tillåten miljöförstöring, som leder till ett utflöde av resurser oberoende av företagets framtida handlande. På liknande sätt gör ett företag en avsättning för utgifterna för att avveckla en anläggning för utvinning av olja eller ett kärnkraftverk i den utsträckning som företaget är ålagt att undanröja redan orsakad skada. Å andra sidan kan ett företag, på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav, avse eller vara tvunget att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden (exempelvis genom att installera rökfilter i ett visst slags fabrik). Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt framtida handlande, exempelvis genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det ingen befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och ingen avsättning görs.

20. En förpliktelse omfattar alltid en motpart. Det är dock inte nödvändigt för företaget att känna till vem motparten är – förpliktelsen kan till och med vara gentemot allmänheten. Av att en förpliktelse alltid omfattar en förbindelse gentemot en annan part följer att enbart ett lednings- eller styrelsebeslut inte ger upphov till en informell förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, såvida inte beslutet har meddelats före ►M5 rapportperiodens slut ◄ till dem som berörs av det på ett tillräckligt tydligt sätt för att skapa en välgrundad förväntan hos dem om att företaget kommer att fullgöra sina skyldigheter.

21. En händelse som inte genast ger upphov till en förpliktelse kan göra det vid en senare tidpunkt, på grund av att lagändringar eller en åtgärd (exempelvis ett tillräckligt tydligt offentligt uttalande) av företaget ger upphov till en informell förpliktelse. Exempelvis kan det vara så att när en miljöskada orsakas finns ingen förpliktelse att rätta till följderna. Emellertid kommer orsakandet av skadan att bli en förpliktande händelse när en ny lag kräver att den befintliga skadan åtgärdas eller när företaget offentligt accepterar ansvar för åtgärdande på ett sätt som skapar en informell förpliktelse.

22. Där detaljer i ett lagförslag återstår att fastställa uppstår en förpliktelse endast när det är så gott som säkert att lagen kommer att antas i sin föreslagna lydelse. I denna standard behandlas en sådan förpliktelse som en legal förpliktelse. Skilda förhållanden som omgärdar lagstiftning gör det omöjligt att ange en enstaka händelse som skulle göra antagandet av en lag så gott som säkert. I många fall är det omöjligt att vara så gott som säker på att en lag kommer att antas förrän detta faktiskt skett.

▼B

Sannolikt utflöde av resurser

23. För att en skuld ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ räcker det inte med att det finns en befintlig förpliktelse, utan ett utflöde av resurser för att reglera den befintliga förpliktelsen måste också vara troligt. I denna standard betraktas ([1]) ett utflöde av resurser som sannolik eller en händelse som sannolik om det är mer troligt att utflödet eller händelsen inträffar än att så inte sker. I det fall det inte är sannolikt att en befintlig förpliktelse föreligger, lämnar ett företag upplysning om en eventualförpliktelse, såvida inte möjligheten av ett utflöde av resurser är ytterst liten (se punkt 86).

24. Där det finns ett antal likartade förpliktelser (exempelvis produktgarantier eller liknande), fastställs sannolikheten för ett utflöde genom en sammantagen bedömning av förpliktelserna. Även om sannolikheten för ett utflöde kan vara liten för varje enskild förpliktelse, kan det sammantaget mycket väl vara sannolikt att något utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelserna tillsammans. Om så är fallet görs en avsättning (om de övriga kriterierna är uppfyllda).

Tillförlitlig uppskattning av förpliktelsen

25. Uppskattningar och bedömningar är ett väsentligt inslag i upprättandet av finansiella rapporter och minskar inte dessas tillförlitlighet. Detta gäller särskilt vid avsättningar, som till sin karaktär är mer osäkra än de flesta andra ►M5 poster i rapporten över finansiell ställning ◄. Förutom i ytterst sällsynta fall kan ett företag fastställa ett intervall av möjliga utfall och därför göra en uppskattning av förpliktelsen som är tillräckligt tillförlitlig för en avsättning.

26. I det ytterst sällsynta fall där en tillförlitlig uppskattning inte kan göras föreligger en förpliktelse som inte kan redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Om den förpliktelsen lämnas upplysning som för en eventualförpliktelse (se punkt 86).

Eventualförpliktelser

27. Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som avsättning i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

28. Upplysningar lämnas om en eventualförpliktelse enligt punkt 86, såvida inte sannolikheten för ett utflöde av resurser är ytterst liten.

29. Där ett företag är solidariskt ansvarigt för en förpliktelse behandlas den del av förpliktelsen som förväntas bli infriad av andra parter som en eventualförpliktelse. Företaget gör en avsättning för den del av förpliktelsen för vilken ett utflöde av resurser är sannolikt, förutom i de ytterst sällsynta fall då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras.

([1]) Tolkningen av ”sannolikt” som ”mer troligt än inte” i standarden gäller inte nödvändigtvis i andra standarder.

▼B

30. Eventualförpliktelser kan utvecklas på ett sätt som ursprungligen inte förväntades. Därför bedöms de fortlöpande för att avgöra om ett utflöde av resurser har blivit sannolikt. Om ett utflöde av resurser blir sannolikt för ett förhållande som tidigare behandlats som en eventualförpliktelse, görs en avsättning då sannolikheten ändrats (förutom under de ytterst sällsynta omständigheter då ingen tillförlitlig uppskattning kan göras).

Eventualtillgångar

31. Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som avsättning i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

32. Eventualtillgångar uppstår vanligen genom oplanerade eller andra oväntade händelser som ger upphov till möjligheten av ett inflöde av resurser till företaget. Ett exempel är ett anspråk framställt i en rättstvist med oviss utgång.

33. Eventualtillgångar redovisas inte som tillgångar i finansiella rapporter, eftersom det kan medföra redovisning av ett resultat som kanske aldrig förverkligas. När ett inflöde blir så gott som säkert är det dock inte längre fråga om en eventualtillgång. Det är då riktigt att redovisa den i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

34. Upplysning lämnas om en eventualtillgång enligt punkt 89, där ett inflöde av resurser är sannolikt.

35. Eventualtillgångar bedöms fortlöpande för att tillförsäkra att förändringar återges på ett korrekt sätt i de finansiella rapporterna. Om det har blivit så gott som säkert att ett inflöde av resurser kommer att uppstå, redovisas tillgången och den därmed sammanhängande resultateffekten i de finansiella rapporterna då ändringen inträffar. Om ett inflöde av resurser har blivit sannolikt, lämnas upplysning om eventualtillgången (se punkt 89).

VÄRDERING

Bästa uppskattning

36. En avsättning ska göras med det belopp som är den bästa uppskattningen av det som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄.

37. Den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen är det belopp som ett företag rationellt sett skulle betala för att reglera förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ eller för att då överföra den till en tredje part. Det är ofta omöjligt eller oöverkomligt dyrt att reglera eller överföra en förpliktelse ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄. Den uppskattning av beloppet som ett företag skulle betala rationellt sett, för att reglera eller överföra den befintliga förpliktelsen ger dock den bästa uppskattningen av vad som krävs för att reglera den befintliga förpliktelsen ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄.

38. Uppskattningarna av utfall och påverkan bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av händelser efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄ beaktas också.

▼B

39. Osäkerheter kring avsättningsbeloppet hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. Där avsättningen avser en stor mängd transaktioner uppskattas förpliktelsen genom att alla tänkbara utfall vägs samman med deras sannolikheter. Den statistiska benämningen på ett sådant värde är ”väntevärde”. Avsättningen blir därför olika stor beroende på om sannolikheten för en förlust på ett givet belopp är, exempelvis, 60 procent eller 90 procent. Där det finns ett intervall av möjliga utfall, och varje punkt i detta intervall är lika sannolik som någon annan, används intervallets mittpunkt.

Exempel

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköp. Om mindre fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon. Om större fel upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året kommer 75 procent av de sålda varorna att vara felfria, 20 procent att ha mindre fel och 5 procent att ha större fel. I överensstämmelse med punkt 24 uppskattar ett företag sannolikheten för ett utflöde för garantiförpliktelserna som helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften är:

(75 % av noll) + (20 % av 1 miljon) + (5 % av 4 miljoner) = 400 000

40. Där avsättningen avser en enstaka förpliktelse, kan det enskilt mest sannolika utfallet utgöra den bästa uppskattningen. Även i ett sådant fall beaktar företaget dock andra möjliga utfall. Där andra möjliga utfall huvudsakligen antingen överstiger eller understiger det enskilt mest sannolika utfallet, blir den bästa uppskattningen ett högre respektive lägre belopp. Om ett företag exempelvis måste rätta till ett allvarligt fel i en större anläggning, som det har uppfört åt en kund, kan det enskilt mest sannolika utfallet vara att reparationen lyckas vid första försöket till en utgift på 1 000. En större avsättning görs dock om det finns en betydande risk för att ytterligare insatser krävs.

41. Avsättningen beräknas före skatt. Redovisningen av de skattemässiga konsekvenserna av avsättningen, och förändringar i dessa, behandlas i IAS 12.

Risk och osäkerhet

42. De risker och osäkerheter som oundvikligen omgärdar många händelser och förhållanden ska beaktas för att uppnå den bästa uppskattningen av en avsättning.

▼B

43. Begreppet risk beskriver variation i utfall. En riskjustering kan öka det belopp som en skuld beräknas till. Försiktighet krävs vid bedömningar under osäkra förhållanden så att intäkter eller tillgångar inte överskattas, och kostnader eller skulder inte underskattas. Osäkerhet motiverar dock inte överdrivet stora avsättningar eller avsiktligt överskattade skulder. Om exempelvis de beräknade utgifterna för ett särskilt ogynnsamt utfall uppskattas i överkant, behandlas det utfallet inte samtidigt avsiktligt som mer sannolikt än det realistiskt sett är. Aktsamhet krävs för att undvika dubbel justering för risk och osäkerhet, med åtföljande överskattning av en avsättning.

44. Upplysning om osäkerheter förknippade med avsättningsbeloppet lämnas enligt punkt 85 (b).

Nuvärde

45. Där effekten av när i tiden betalning sker är väsentlig ska avsättningen utgöras av nuvärdet av de utbetalningar som förväntas krävas för att reglera förpliktelsen.

46. Till följd av pengars tidsvärde utgör de avsättningar som avser utbetalningar nära efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ en större belastning än avsättningar som avser utbetalningar av samma storlek som betalas senare. Därför nuvärdesberäknas avsättningar, där skillnaden är väsentlig.

47. Diskonteringssatsen (eller -satserna) ska vara den räntesats före skatt som återspeglar aktuella marknadsbedömningar av pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden. Diskonteringssatsen ska inte återspegla sådana risker som beaktats i de uppskattade framtida kassaflödena.

Framtida händelser

48. Framtida händelser som kan påverka det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse ska återspeglas i en avsättning, där det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att de kommer att inträffa.

49. Förväntade framtida händelser kan vara särskilt viktiga vid beräkning av avsättningar. Ett företag kan exempelvis anse att framtida teknikförändringar medför att utgiften för sanering i slutet av en anläggnings livslängd kommer att minska. Det belopp som redovisas återspeglar en rimlig förväntan hos tekniskt kunniga, objektiva bedömare, med hänsyn tagen till alla kända omständigheter beträffande den teknik som kommer att finnas tillgänglig vid tiden för saneringen. Det är därför lämpligt att exempelvis ta hänsyn till förväntade utgiftsminskningar till följd av ökad erfarenhet av att använda befintlig teknik eller den förväntade utgiften för att använda befintlig teknik vid en större eller mer komplicerad saneringsinsats än vad som tidigare genomförts. Utvecklingen av en helt ny saneringsteknik föregrips dock inte, såvida den inte stöds av tillräckliga, objektiva omständigheter.

▼B

50. Effekten av möjlig ny lagstiftning beaktas vid beräkning av en förpliktelse när det finns tillräckliga, objektiva omständigheter som talar för att en ny lag så gott som säkert kommer att införas. De olika förhållanden som uppstår i praktiken gör det omöjligt att ange en enda händelse som en tillräcklig, objektiv omständighet i varje fall. Det krävs kännedom om både vad lagen kommer att kräva och om det är så gott som säkert att den kommer att införas. I många fall föreligger inte tillräckliga, objektiva omständigheter förrän den nya lagen har antagits.

Förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar

51. Vinster vid förväntad avyttring eller utrangering av tillgångar ska inte beaktas vid beräkning av en avsättning.

52. Vinster vid en förväntad avyttring av en tillgång beaktas inte vid beräkning av en avsättning, även om den förväntade avyttringen är nära förknippad med den händelse som ger upphov till avsättningen. I stället redovisas sådana vinster vid den tidpunkt som framgår av den standard som behandlar de berörda tillgångarna.

GOTTGÖRELSER

53. Där en del av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning förväntas bli ersatt av en tredje part, ska gottgörelsen redovisas när, och endast när, det är så gott som säkert att den kommer att erhållas om företaget reglerar förpliktelsen. Gottgörelsen ska redovisas som en tillgång för sig i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄. Det belopp som redovisas för gottgörelsen får inte överstiga avsättningen.

54. I ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ får det belopp som motsvarar gottgörelsen dras av från den kostnad som motsvarar avsättningen.

55. Ibland kan ett företag räkna med att en annan part betalar delar av eller hela det belopp som krävs för att reglera en avsättning (exempelvis genom försäkringskontrakt, skadeståndsklausuler eller leverantörsgarantier). Den andra parten kan antingen ersätta företaget för vad det betalat eller betala direkt.

56. I de flesta fall förblir företaget ansvarigt för hela beloppet i fråga, så att företaget skulle vara tvunget att reglera hela beloppet om den tredje parten av något skäl underlät att betala. Företaget avsätter då ett belopp som motsvarar hela skulden, och den förväntade gottgörelsen redovisas som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ när det är så gott som säkert att gottgörelse kommer att erhållas om företaget reglerar skulden.

57. I vissa fall blir företaget inte ansvarigt för den tredje partens förpliktelse om denne underlåter att betala. I ett sådant fall är företaget inte ansvarigt för denna förpliktelse och inkluderar inte den i avsättningen.

58. Som framgår av punkt 29 utgör en förpliktelse, för vilket ett företag är solidariskt ansvarigt, normalt en eventualförpliktelse i den mån det förväntas att förpliktelsen kommer att regleras av andra parter.

▼B

FÖRÄNDRINGAR I AVSÄTTNINGAR

59. Avsättningar ska omprövas vid ►M5 varje rapportperiods slut ◄ och justeras så att de återspeglar den aktuella bästa uppskattningen. Om det inte längre är sannolikt att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, ska avsättningen återföras.

60. Vid nuvärdesberäkning ökas det redovisade avsättningsbeloppet över tiden som en konsekvens av att utbetalningstidpunkten närmar sig. Ökningen redovisas som låneutgift.

ANVÄNDNING AV AVSÄTTNINGAR

61. En avsättning ska tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

62. Endast det som den ursprungliga avsättningen var avsedd för reducerar denna. Att ställa utgifter mot en avsättning som ursprungligen gjordes i ett annat syfte skulle dölja att det är frågan om två skilda händelser.

SÄRSKILDA TILLÄMPNINGAR AV AVSÄTTNINGSREGLERNA

Framtida rörelseförluster

63. Avsättningar får inte göras för framtida rörelseförluster.

64. Framtida rörelseförluster uppfyller inte definitionen av en skuld i punkt 10 eller de allmänna kriterierna för avsättningar i punkt 14.

65. En förväntan om framtida rörelseförluster tyder på att värdet på vissa av rörelsens tillgångar kan ha gått ned. Ett företag prövar om en värdenedgång föreligger enligt IAS 36, *Nedskrivningar*.

Förlustkontrakt

66. Om ett företag har ett förlustkontrakt ska en avsättning beräknas och redovisas för den befintliga förpliktelsen enligt kontraktet.

67. Många kontrakt (exempelvis vissa rutinmässiga inköpsbeställningar) kan hävas utan ersättning till motparten, och därför föreligger ingen förpliktelse. I andra kontrakt fastslås både rättigheter och skyldigheter för var och en av kontraktsparterna. Där händelser inträffar som gör ett sådant kontrakt förlustbringande faller det inom denna standards tillämpningsområde och en avsättning redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Kontrakt att verkställa längre fram som inte är förlustkontrakt faller utanför denna standards tillämpningsområde.

68. Ett kontrakt är enligt denna standard ett förlustkontrakt om företagets oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det. Med de oundvikliga utgifterna menas det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

69. Innan en särskild avsättning för ett förlustkontrakt fastställs skriver ett företag ned värdet på de tillgångar som är knutna till kontraktet, för att återspegla inträffad värdeminskning (se IAS 36).

▼B

Omstrukturering

70. Följande är exempel på vad som kan vara omstruktureringar:

a) Försäljning eller avveckling av en verksamhetsgren.

b) Nedläggningen av verksamheter i ett land eller en region, eller flyttningen av verksamheter från ett land till ett annat, eller från en region till en annan.

c) Förändringar i ledningsstruktur, exempelvis genom att en ledningsnivå tas bort.

d) Genomgripande omorganisationer som har en väsentlig effekt på verksamhetens karaktär och inriktning.

71. En avsättning för omstruktureringsutgifter görs enbart när kriterierna för avsättningar i punkt 14 är uppfyllda. Av punkterna 72–83 framgår hur de allmänna kriterierna tillämpas på omstruktureringar.

72. En informell förpliktelse att omstrukturera uppstår endast i följande fall:

a) Företaget har en fastställd, utförlig omstruktureringsplan av vilken minst framgår

i) den verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,

ii) de driftsställen som främst berörs,

iii) det ungefärliga antalet anställda, som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,

iv) de utgifter som företaget kommer att ådra sig, och

v) den tidsperiod under vilken åtgärderna ska genomföras.

b) Företaget har skapat en välgrundad förväntan hos dem som berörs att företaget kommer att genomföra omstruktureringen, genom att påbörja genomförandet av denna plan eller att tillkännage dess huvuddrag till dem som berörs av den.

73. Att ett företag har börjat genomförandet av en omstrukturering kan exempelvis visas genom nedmontering av en fabrik, försäljning av tillgångar eller ett offentligt meddelande om planens huvudsakliga innehåll. Ett offentligt tillkännagivande av en omstruktureringsplan skapar en informell förpliktelse endast om informationen är så detaljerad och sker på sådant sätt att det skapar välgrundade förväntningar hos andra parter, såsom kunder, leverantörer och anställda (eller deras företrädare) om att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

74. För att en plan ska ge upphov till en informell förpliktelse när de som är berörda meddelas, behöver genomförandet vara planerat att börja så snart som möjligt och att slutföras inom en tidsram som gör betydande förändringar av planen osannolika. Om det förväntas dröja länge innan omstruktureringen inleds, eller om denna förväntas ta orimligt lång tid, är det osannolikt att planen skapar en välgrundad förväntan hos andra att företaget redan har bundit sig för en omstrukturering, eftersom tidsramen ger företaget möjligheter att ändra sina planer.

▼B

75. Ett beslut i företaget före ►M5 rapportperiodens slut ◄ att omstrukturera skapar inte en informell förpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ såvida inte företaget före ►M5 rapportperiodens slut ◄

a) påbörjat omstruktureringen, eller

b) meddelat huvuddragen i omstruktureringsplanen till dem som är berörda av den på ett tillräckligt detaljerat sätt för att orsaka en välgrundad förväntan hos dem att företaget kommer att genomföra omstruktureringen.

Om ett företag påbörjar en omstrukturering eller meddelar dess huvuddrag till berörda parter, endast efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, krävs upplysning om detta enligt IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄, om omstruktureringen är väsentlig och om utelämnande av informationen skulle kunna påverka de ekonomiska beslut som fattas av användare på grundval av de finansiella rapporterna.

76. Även om ett ledningsbeslut i sig självt inte ger upphov till en informell förpliktelse, kan det tillsammans med andra inträffade händelser ge upphov till en förpliktelse. Exempelvis kan förhandlingar med personalföreträdare om avgångsvederlag, eller med köpare om försäljningen av en verksamhet, ha slutförts med förbehåll endast för styrelsens godkännande. När godkännandet väl har erhållits och meddelats till övriga parter, har företaget en informell förpliktelse att omstrukturera, om villkoren i punkt 72 uppfylls.

77. I vissa länder ligger det yttersta beslutet hos ett organ, vars medlemmar inkluderar företrädare för andra intressegrupper än företagsledningen (exempelvis anställda), eller kan underrättelse till sådana företrädare krävas innan beslut fattas av organet. Eftersom ett beslut av ett sådant organ innebär att information lämnats till dessa företrädare kan det ge upphov till en informell förpliktelse att omstrukturera.

78. Det uppstår ingen förpliktelse att sälja en verksamhet förrän det finns ett bindande försäljningsavtal.

79. Även när ett företag har fattat ett beslut om att sälja en verksamhet och tillkännagivit beslutet offentligt, kan det inte ha åtagit sig att sälja förrän det finns en köpare och ett bindande försäljningsavtal. Så länge det inte finns ett bindande försäljningsavtal kan företaget ändra sig. Om det inte går att finna en köpare som är beredd att köpa till rimliga villkor måste företaget faktiskt agera på annat sätt. När försäljningen av en verksamhet förväntas som en del av en omstrukturering, granskas om denna verksamhets tillgångar har minskat i värde, enligt IAS 36. När en försäljning utgör endast del av en omstrukturering, kan en informell förpliktelse uppstå för de övriga delarna av omstruktureringen innan ett bindande försäljningsavtal föreligger.

80. En avsättning för omstrukturering ska omfatta enbart de direkta utgifter som uppstår vid omstruktureringen, det vill säga sådana som både

a) är betingade av omstruktureringen och

b) saknar samband med företagets pågående verksamheter.

▼B

81. En avsättning för omstrukturering inkluderar inte sådana utgifter som

a) omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,

b) marknadsföring, eller

c) investeringar i nya system och distributionsnät.

Sådana utgifter hör samman med den framtida verksamheten och är inte avsättningar för omstrukturering ►M5 vid rapportperiodens slut ◄. Utgifterna redovisas därför oberoende av omstruktureringen.

82. Identifierbara, framtida rörelseförluster fram till dess omstruktureringen sker inkluderas inte i en avsättning, såvida de inte är knutna till ett förlustkontrakt enligt definitionen i punkt 10.

83. Enligt punkt 51 beaktas inte vinster vid den förväntade avyttringen av tillgångar vid beräkning av en avsättning för omstrukturering, även om avyttringen ses som en del av omstruktureringen.

UPPLYSNINGAR

84. För varje slag av avsättning ska företaget lämna upplysningar om följande:

a) Det redovisade värdet vid periodens början och slut.

b) De ytterligare avsättningar som gjorts under perioden, inklusive ökningar av befintliga avsättningar.

c) Belopp som tagits i anspråk (det vill vad företaget ådragit sig och vad som har belastat avsättningen) under perioden.

d) Outnyttjade belopp som har återförts under perioden.

e) Ökningen under perioden av nuvärdesberäknade belopp på grund av tidseffekten och effekten av varje ändring i diskonteringssatsen.

Jämförande information krävs inte.

85. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje avsättningsslag:

a) En kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär och den förväntade tidpunkten för varje utflöde av resurser som förpliktelsen leder till.

b) En indikation om osäkerheterna om beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden. Där det är nödvändigt för att ge tillräcklig information, ska ett företag upplysa om de betydelsefulla antagandena som gjorts om sådana framtida händelser, som behandlas i punkt 48.

c) Beloppet av varje förväntad gottgörelse, med uppgift om belopp för varje tillgång som redovisas för den förväntade gottgörelsen.

86. Såvida inte sannolikheten för en reglering av en eventualförpliktelse är ytterst liten, ska ett företag för varje slag av eventualförpliktelse ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ lämna en kortfattad beskrivning av dess karaktär och, där det är praktiskt möjligt,

a) en uppskattning av dess finansiella effekt, beräknad enligt punkterna 36 till 52,

b) en indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden, och

c) möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

▼B

87. För att bedöma vilka avsättningar eller eventualförpliktelser som kan redovisas sammanslagna är det nödvändigt att beakta om posterna är tillräckligt lika för att en enda upplysning om dem uppfyller kraven i punkterna 85 (a) och (b) samt 86 (a) och (b). Det kan alltså vara lämpligt att som ett enda slag av avsättning behandla belopp som har att göra med garantier för olika produkter, men det skulle inte vara lämpligt att som ett enda slag behandla både belopp som har att göra med normala garantier och belopp som är föremål för rättsliga förfaranden.

88. Där både en avsättning och en eventualförpliktelse uppstår på grund av likartade omständigheter, lämnas de upplysningar som krävs i punkterna 84 till 86 på ett sätt som visar sambandet mellan avsättningen och eventualförpliktelsen.

89. Där ett inflöde av resurser är sannolikt ska ett företag lämna en kortfattad beskrivning av karaktären på eventualtillgångarna ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och, där det är praktiskt möjligt, en uppskattning av deras finansiella effekt. Dessa ska beräknas med principerna för avsättningar i punkterna 36 till 52.

90. Det är viktigt att upplysningar om eventualtillgångar inte ger vilseledande indikationer om sannolikheten för ett inflöde av resurser.

91. Där eventuell information som krävs enligt punkterna 86 och 89 inte lämnas, på grund av att det inte är praktiskt genomförbart, ska detta förhållande anges.

92. I ytterst sällsynta fall kan några eller alla av de uppgifter som krävs i punkterna 84 till 89 väntas ha en menlig inverkan på företagets förhandlingsläge i en tvist med andra parter rörande det som avsättningen, eventualförpliktelsen eller eventualtillgången gäller. I sådana fall behöver företaget inte lämna uppgifterna, men tvistens allmänna karaktär ska framgå, tillsammans med det faktum att uppgifterna inte lämnats och skälet härtill.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

93. Effekten av att börja tillämpa denna standard, vid dess ikraftträdande eller tidigare, ska redovisas som en justering av ingående balanserad vinst eller förlust då standarden tillämpas första gången. Företag uppmuntras att justera ingående balanserat resultat för den tidigaste redovisningsperioden och att räkna om den jämförande informationen för alla perioder som visas. Om den jämförande informationen inte räknas om, ska detta framgå.

94. [Struken]

IKRAFTTRÄDANDE

95. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter avseende perioder som börjar den 1 juli 1999 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före 1 juli 1999, ska företaget lämna upplysning om detta.

96. [Struken]

▼M43

99. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 5 som en konsekvensändring av ändringen av IFRS 3. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktat på rörelseförvärv för vilka ändringen av IFRS 3 är tillämplig.

▼**M52**

100. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 5 ändrades och att punkt 6 utgick. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

101. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 2 och strök punkterna 97 och 98. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

102. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 38

Immateriella tillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur immateriella tillgångar som inte uttryckligen omfattas av andra standarder behandlas i redovisningen. I standarden krävs att en immateriell tillgång redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast om angivna kriterier är uppfyllda. Standarden anger också hur redovisade värden beräknas, och den kräver vissa upplysningar om immateriella tillgångar.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av immateriella tillgångar, förutom

a) immateriella tillgångar som omfattas av en annan standards tillämpningsområde,

b) finansiella tillgångar, enligt definition i IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering,*

c) redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (se IFRS 6, *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar*), och

d) utgifter för utvecklingen och utvinningen av mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke-förnyelsebara naturtillgångar.

▼M54

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

▼M52

a) immateriella tillgångar som innehas av ett företag för försäljning i dess normala verksamhet (se IAS 2 *Varulager*),

▼B

b) uppskjutna skattefordringar (se IAS 12, *Inkomstskatter*),

▼M54

c) leasing av immateriella tillgångar redovisade i enlighet med IFRS 16 *Leasingavtal*,

▼B

d) tillgångar som uppkommer i samband med ersättningar till anställda (se IAS 19, *Ersättningar till anställda*),

▼M32

e) finansiella tillgångar, enligt definitionen i IAS 32. Redovisning och värdering av vissa finansiella tillgångar omfattas av IFRS *Koncernredovisning*, IAS 27, *Separata finansiella rapporter* och IAS 28, *Innehav i intresseföretag och joint ventures*,

▼B

f) goodwill som förvärvats vid ett företagsförvärv (se IFRS 3, *Rörelseförvärv*),

g) förutbetalda anskaffningskostnader och immateriella tillgångar som uppkommer ur ett försäkringsbolags avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal som ligger inom tillämpningsområdet för IFRS 4, *Försäkringsavtal*. IFRS 4 innehåller särskilda upplysningskrav för sådana förutbetalda anskaffningskostnader men inte för sådana immateriella tillgångar. Därför gäller upplysningskraven i denna standard sådana immateriella tillgångar.

▼B

h) immateriella anläggningstillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

▼M52

i) tillgångar som härrör från avtal med kunder som redovisas i enlighet med IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

▼B

4. Vissa immateriella tillgångar kan finnas i eller på en fysisk form såsom en cd-skiva (vad gäller programvara), juridisk dokumentation (vad det gäller en licens eller ett patent) eller film. Vid bestämmandet av om en tillgång som består av både immateriella och materiella delar ska redovisas enligt IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, eller som en immateriell tillgång enligt denna standard krävs bedömning för att fastställa vilken del som betyder mest. Exempelvis är programvara för en datorstyrd verktygsmaskin, som inte kan fungera utan just det programmet, en integrerad del av maskinvaran och behandlas därför som en del av verktygsmaskinen. Samma sak gäller för en dators operativsystem. En programvara som inte är en integrerad del av maskinvaran behandlas som en immateriell tillgång.

5. Denna standard tillämpas bland annat på utgifter för annonsering, utbildning, igångsättning av nya verksamheter, forsknings- och utvecklingsverksamheter. Forsknings- och utvecklingsverksamheter syftar till att utveckla kunskap. Därför är, även om dessa verksamheter kan resultera i en tillgång med fysisk form (såsom en prototyp), den fysiska delen mindre viktig än den immateriella delen, det vill säga den kunskap som den innefattar.

▼M54

6. Rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätter omfattas av denna standard och är undantagna från IFRS 16.

▼B

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

▼M33

8. **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:**

[utgår]

(a) [utgår]

(b) [utgår]

(c) [utgår]

▼M12

———————

▼B

Avskrivning är den systematiska fördelningen av en immateriell tillgångs avskrivningsbara belopp över dess nyttjandeperiod.

En *tillgång* är en resurs

a) som ett företag har kontroll över till följd av inträffade händelser, och

b) som förväntas ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden.

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Anskaffningsvärde är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller uppförande, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda kraven i andra standarder, exempelvis IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

Avskrivningsbart belopp är en tillgångs anskaffningsvärde, eller annat belopp i stället för anskaffningsvärde, efter avdrag för beräknat restvärde.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Företagsspecifikt värde är nuvärdet av de framtida kassaflöden som ett företag väntar sig att en tillgång genererar vid nyttjandet av den och vid avyttring/utrangering i slutet av nyttjandeperioden eller som företaget väntar sig genereras vid reglering av en skuld.

▼M33

***Verkligt värde* är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*.)**

▼B

Ett *nedskrivningsbehov* är det belopp med vilket en tillgångs redovisade värde överstiger dess återvinningsvärde.

En *immateriell tillgång* är en identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.

Monetära tillgångar är kontanta medel samt tillgångar som omvandlas till kontanta medel till fasta eller fastställbara belopp.

Forskning är planerat och systematiskt sökande med utsikter till att ge ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

En immateriell tillgångs *restvärde* är det uppskattade belopp som ett företag för närvarande skulle erhålla vid avyttring/utrangering av tillgången efter avdrag för uppskattade utgifter för denna avyttring/utrangering, om tillgången redan hade uppnått den ålder och det skick som den väntas uppnå i slutet av nyttjandeperioden.

▼B

Nyttjandeperiod är

a) den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig att använda av ett företag, eller

b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

Immateriella tillgångar

9. Företag har ofta utgifter för att anskaffa, utveckla, underhålla eller förbättra immateriella värden, såsom vetenskaplig eller teknisk kunskap, utformning och införande av nya processer eller system, licenser, rättigheter, kunskap om marknader och varumärken (inklusive utgivningsrätter). Vanliga exempel på sådana värden är programvaror, patent, upphovsrätter, filmer, kundregister, förvaltningsrätter avseende hypotekslån, fiskelicenser, importkvoter, franchiseavtal, kund- eller leverantörsrelationer, kundlojalitet, marknadsandelar och marknadsföringsrättigheter.

10. Inte alla exempel i punkt 9 motsvarar definitionen på en immateriell tillgång, det vill säga identifierbarhet, kontroll över tillgången samt förekomst av framtida ekonomiska fördelar. Om en post som omfattas av denna standard inte uppfyller definitionen för en immateriell tillgång, kostnadsförs utgiften för den när den förvärvas eller upparbetas internt. Vid ett rörelseförvärv utgör dock sådana poster en del av den goodwill som redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ vid förvärvstidpunkten (se punkt 68).

Identifierbarhet

▼M12

11. Definitionen av en immateriell tillgång kräver att en immateriell tillgång är identifierbar för att skilja den från goodwill. Goodwill som redovisas vid ett rörelseförvärv är en tillgång som representerar de framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som inte är enskilt identifierade och separat redovisade. De framtida ekonomiska fördelarna kan ha sin grund i synergi mellan de identifierbara tillgångar som förvärvats eller i tillgångar som var för sig inte uppfyller kriterierna för redovisning i de finansiella rapporterna.

12. En tillgång är identifierbar om den antingen

a) är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller

b) uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

▼B

Kontroll

13. Ett företag har kontroll över en tillgång, om det har förmågan att säkerställa att framtida ekonomiska fördelar från den kommer företaget till del och att begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Ett företags förmåga att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna från en immateriell tillgång har normalt sin grund i juridiska rättigheter, som kan göras gällande i en domstol. Om sådana juridiska rättigheter saknas, försvåras möjligheten att påvisa kontroll över tillgången. Att göra en rättighet gällande juridiskt är dock inte en nödvändig förutsättning för kontroll över tillgången, eftersom ett företag kan vara i stånd att kontrollera de framtida ekonomiska fördelarna på något annat sätt.

14. Kunskap om marknader och teknik kan ge upphov till framtida ekonomiska fördelar. Ett företag kontrollerar dessa fördelar, om exempelvis kunskaperna skyddas av juridiska rättigheter såsom upphovsrätt, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

15. Ett företag kan ha yrkesutbildad personal och kan se ökad kunskap genom utbildning som en källa till framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan också räkna med att personalen kommer att stanna kvar i företaget. Men vanligtvis har ett företag otillräcklig kontroll över de förväntade framtida ekonomiska fördelarna till följd av yrkesutbildad personal och utbildning för att dessa poster ska motsvara definitionen på en immateriell tillgång. Av liknande skäl är det osannolikt att en speciell färdighet, exempelvis vad gäller ledarskap eller teknik, motsvarar definitionen på en immateriell tillgång om inte juridiska rättigheter hindrar andra från att utnyttja den och dra ekonomiska fördelar av den och den i övrigt motsvarar definitionen.

16. Ett företag kan ha en grupp av kunder eller en marknadsandel och förvänta sig att kunderna kommer att fortsätta att handla med företaget som följd av företagets ansträngningar att bygga upp kundrelationer och kundlojalitet. Utan några juridiska rättigheter att skydda eller på annat sätt utöva kontroll över kundrelationer eller kundernas lojalitet har vanligtvis företaget dock otillräcklig kontroll över de förväntade ekonomiska fördelarna från sådana relationer och lojaliteter (exempelvis kundregister, marknadsandelar, kundrelationer, kundlojalitet) för att uppfylla definitionen av en immateriell tillgång. I avsaknad av juridiska rättigheter som skyddar kundrelationer, utgör bytestransaktioner avseende samma eller likartade icke avtalsbundna kundrelationer (förutom som del av ett rörelseförvärv) belägg för att företaget ändå kan kontrollera de förväntade framtida fördelar som är hänförliga till kundrelationerna. Eftersom sådana bytestransaktioner också utgör belägg för att kundrelationerna är avskiljbara, motsvarar dessa kundrelationer definitionen av en immateriell tillgång.

Framtida ekonomisk fördel

17. De framtida ekonomiska fördelarna av en immateriell tillgång kan innefatta intäkter från försäljning av produkter eller tjänster, kostnadsbesparingar eller andra fördelar av användandet av tillgången. Exempelvis kan användandet av en rättighet i en tillverkningsprocess minska framtida tillverkningskostnader i stället för att öka framtida intäkter.

▼B

REDOVISNING OCH VÄRDERING

18. Om ett företag ska redovisa en immateriell tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ krävs att företaget visar att posten

a) motsvarar definitionen av en immateriell tillgång (se punkterna 8 till 17), och

b) uppfyller kriterierna för att redovisas i ►M5 raporten över finansiell ställning ◄ (se punkterna 21–23).

Detta krav gäller uppkomna utgifter inledningsvis för att förvärva eller internt upparbeta en immateriell tillgång och de utgifter som därefter uppkommer för att bygga ut, byta ut del av eller underhålla den.

19. Punkterna 25–32 behandlar tillämpningen av redovisningskriterierna på immateriella tillgångar som förvärvats separat, och punkterna 33–43 behandlar tillämpning av dessa kriterier på immateriella tillgångar som förvärvats i ett företagsförvärv. Punkt 44 behandlar den första värderingen av immateriella tillgångar som förvärvats genom ett statligt bidrag, punkterna 45–47 byten av immateriella tillgångar och punkterna 48–50 behandlingen av internt upparbetad goodwill. Punkterna 51–67 behandlar det första redovisningstillfället och värdering av internt upparbetade immateriella tillgångar.

20. Immateriella tillgångar är av sådan art att det i många fall inte görs några tillägg till en sådan tillgång eller byten av del av den. I enlighet med detta bibehåller de flesta tillkommande utgifter troligen de förväntade framtida ekonomiska fördelarna i en befintlig immateriell tillgång snarare än att motsvara definitionen av en immateriell tillgång och kriterierna för att redovisas i denna standard. Dessutom är det ofta svårt att hänföra tillkommande utgifter direkt till en enskild immateriell tillgång, i stället för till rörelsen som en helhet. Därför är det endast sällan tillkommande utgifter – utgifter som uppkommit efter det första redovisningstillfället för en förvärvad immateriell tillgång eller efter färdigställandet av en internt upparbetad immateriell tillgång – innefattas i en tillgångs redovisade värde. I överensstämmelse med punkt 63 kostnadsförs alltid tillkommande utgifter för varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande (oberoende av om varumärket och så vidare förvärvats eller tagits fram internt) när de uppkommer. Detta beror på att sådana utgifter inte kan särskiljas från utgifter för att utveckla verksamheten som helhet.

21. En immateriell tillgång ska redovisas i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast om

a) det är sannolikt att de förväntade framtida ekonomiska fördelar som kan hänföras till tillgången kommer att tillfalla företaget, och

b) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

22. Ett företag ska bedöma sannolikheten för förväntade framtida ekonomiska fördelar utifrån rimliga och välunderbyggda antaganden som utgör företagsledningens bästa bedömning av de ekonomiska förhållandena under tillgångens nyttjandeperiod.

23. Ett företag gör bedömningar för att bilda sig en uppfattning om hur säkra de beräknade ekonomiska fördelar som är hänförliga till användningen av tillgången, utifrån den information som är tillgänglig vid första redovisningstillfället. Större vikt läggs vid extern information.

▼B

24. En immateriell tillgång ska värderas till anskaffningsvärde första gången den tas upp i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Separat förvärv

▼M12

25. Vanligen kommer det pris ett företag betalar för att separat förvärva en immateriell tillgång att återspegla förväntningar om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvats separat.

▼B

26. Dessutom kan anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat vanligen beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det gäller särskilt när köpeskillingen består av kontanter eller andra monetära tillgångar.

27. Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

a) dess inköpspris, inklusive tullavgifter vid import och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och andra rabatter, och

b) eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

28. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19), som uppkommer i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång,

b) utgifter för konsulttjänster, som uppkommit i direkt samband med skapandet av en produktionsfärdig tillgång, och

c) utgifter för provning av om tillgången fungerar riktigt.

29. Exempel på utgifter som inte ingår i anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång är

a) utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst (inklusive utgifter för annonsering och promotion),

b) utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder (inklusive utgifter för personalutbildning), och

c) administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

30. När tillgången befinner sig i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser innefattas inte längre utgifter i en immateriell tillgångs redovisade värde. Därför innefattas inte utgifter som uppkommer vid användning eller omplacering av en immateriell tillgång i den tillgångens redovisade värde. Exempelvis innefattas inte följande utgifter in i en immateriell tillgångs redovisade värde

a) utgifter som uppkommer medan en tillgång som kan användas på det sätt som företagsledningen avser ännu inte har tagits i bruk, och

b) driftsförluster som uppstår i ett inledningsskede, såsom dem som uppstår medan efterfrågan för de produkter som tillverkas med hjälp av tillgången byggs upp.

▼B

31. Viss verksamhet sker i samband med utveckling av en immateriell tillgång, men krävs inte för att bringa tillgången till det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som företagsledningen avser. Denna tillfälliga verksamhet kan ske innan eller under utvecklingen. Eftersom tillfällig verksamhet inte är nödvändig för att bringa en tillgång till det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser, redovisas intäkter och hänförliga kostnader från tillfällig verksamhet omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ och innefattas i deras respektive klassificeringar av intäkter och kostnader.

▼M1

32. Om betalning för en immateriell tillgång sker senare än enligt normala betalningsvillkor, utgörs anskaffningsvärdet av kontantpriset. Skillnaden mellan detta belopp och de totala betalningarna redovisas som räntekostnad över kreditperioden såvida den inte aktiveras enligt IAS 23, *Låneutgifter*.

▼B

Anskaffning som del av ett rörelseförvärv

▼M12

►M33 33. Enligt IFRS 3, *Rörelseförvärv*, om en immateriell tillgång förvärvas i ett företagsförvärv, är denna immateriella tillgångs anskaffningsvärde dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. En immateriell tillgångs verkliga värde kommer att återspegla marknadsaktörernas förväntningar per förvärvstidpunkten om sannolikheten för att tillgångens förväntade framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget. ◄ Med andra ord väntar sig företaget ett inflöde av ekonomiska fördelar, även om det råder osäkerhet om tidpunkt eller belopp för inflödet. Därför anses alltid sannolikhetskriteriet i punkt 21 (a) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv. Om en tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer på grund av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. Därför anses alltid kriteriet för tillförlitlig värdering i punkt 21 (b) vara uppfyllt för immateriella tillgångar som förvärvas i rörelseförvärv.

34. Enligt denna standard och IFRS 3 (enligt omarbetning av International Accounting Standards Board 2008) redovisar en förvärvare per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, en förvärvad immateriell tillgång hos det förvärvade företaget, oavsett om tillgången hade redovisats av det förvärvade företaget före rörelseförvärvet eller ej. Detta innebär att förvärvaren redovisar ett pågående FoU-projekt hos förvärvaren som en tillgång skilt från goodwill om projektet motsvarar definitionen av en immateriell tillgång. Ett förvärvat företags pågående FoU-projekt motsvarar definitionen av en immateriell tillgång när det

a) motsvarar definitionen av en tillgång, och

b) är identifierbart, det vill säga är avskiljbart eller uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

▼M33

En immateriell tillgång som förvärvats i ett företagsförvärv

▼M12

35. Om en immateriell tillgång som förvärvats i ett rörelseförvärv är avskiljbar eller uppkommer på grund av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter finns tillräcklig information för en tillförlitlig beräkning av tillgångens verkliga värde. När, för de uppskattningar som används för att beräkna en immateriell tillgångs verkliga värde, det finns ett intervall av möjliga utfall med olika sannolikheter, ingår den osäkerheten i beräkningen av tillgångens verkliga värde.

▼M22

36. En immateriell tillgång som förvärvas genom ett företagsförvärv kan vara avskiljbar, dock bara tillsammans med ett tillhörande kontrakt eller en identifierbar tillgång eller skuld. I dessa fall redovisar förvärvaren den immateriella tillgången skilt från goodwill, men tillsammans med den tillhörande posten.

37. Förvärvaren kan redovisa en grupp av kompletterande immateriella tillgångar, förutsatt att de enskilda tillgångarna i gruppen har likartad ekonomisk livslängd. Som exempel kan nämnas att termen ”varumärke” ofta används både för att beteckna ett inregistrerat varunamn och som sammanfattning av den märkesidentitet som byggts upp genom olika åtgärder. Det senare är dock ett allmänt marknadsföringsbegrepp som normalt avser en grupp inbördes kompletterande tillgångar, som det inregistrerade varumärket (servicemärket) och motsvarande handelsnamn, modeller, recept och know-.

▼M12

_____

▼M33

_____

▼B

Tillkommande utgifter för ett förvärvat pågående FoU-projekt

42. Forsknings- eller utvecklingsutgifter som

a) är hänförliga till ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett företagsförvärv och redovisats som en immateriell tillgång, och

b) uppkommer efter förvärvet av detta projekt

ska redovisas i enlighet med punkterna 54–62.

43. Tillämpning av kraven i punkterna 54–62 innebär att tillkommande utgifter för ett pågående FoU-projekt som förvärvats separat eller i ett företagsförvärv och som redovisas som en immateriell tillgång

a) redovisas som en kostnad när de uppkommer om det är forskningsutgifter,

b) redovisas som en kostnad när de uppkommer om det är utvecklingsutgifter som inte uppfyller kraven för redovisning som en immateriell tillgång i punkt 57, och

c) läggs till det redovisade värdet av det förvärvade pågående FoU-projektet om det är utvecklingsutgifter som uppfyller redovisningskriterierna i punkt 57.

▼B

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 ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan, men gäller också alla byten som omfattas av föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan immateriell tillgång beräknas till verkligt värde såvida (a) inte bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) det inte går att tillförlitligt beräkna det verkliga värdet på vare sig den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

46. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas bli förändrade till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd om

a) sammansättningen (det vill säga risk, tidpunkt och belopp) för kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

▼M33

47. I punkt 21 (b) anges att villkoret för att ta upp en immateriell tillgång i rapporten över den finansiella ställningen är att tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det verkliga värdet på en immateriell tillgång kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen till verkligt värde. Om ett företag på ett tillförlitligt sätt kan värdera 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.

▼B

Internt upparbetad goodwill

48. Internt upparbetad goodwill ska inte redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

49. I vissa fall uppstår utgifter för att generera framtida ekonomiska fördelar, men de skapar inte en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna i denna standard för att tas upp i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Sådana utgifter beskrivs ofta som att de bidrar till internt upparbetad goodwill. Internt upparbetad goodwill redovisas inte som en tillgång eftersom den inte är en identifierbar resurs (det vill säga är inte avskiljbar och uppkommer ej heller utifrån avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter) som kontrolleras av företaget och vars anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

▼M33

50. Skillnader mellan ett företags verkliga värde och det redovisade värdet på dess identifierbara nettotillgångar vid varje tidpunkt kan bero på en rad faktorer som påverkar det verkliga värdet på företaget. Sådana skillnader utgör emellertid inte anskaffningsvärdet för immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll.

▼B

Internt upparbetade immateriella tillgångar

51. Ibland är det svårt att bedöma om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kraven för att tas upp som tillgång på grund av problem med

a) att identifiera huruvida och när det finns en identifierbar tillgång som kommer att generera förväntade framtida ekonomiska fördelar, och

b) att på ett tillförlitligt sätt fastställa tillgångens anskaffningsvärde. I vissa fall kan utgiften för att ta fram en immateriell tillgång internt inte särskiljas från utgiften för att bibehålla eller öka företagets internt upparbetade goodwill eller från utgifter i den löpande verksamheten.

Av dessa skäl gäller, förutom standardens allmänna krav för redovisning och första värdering av en immateriell tillgång vid första redovisningstillfället, att ett företag tillämpar kraven och vägledningen i punkterna 52–67 för alla internt upparbetade immateriella tillgångar.

52. För att avgöra om en internt upparbetad immateriell tillgång uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ delar företaget upp skapandet av tillgången i

a) en forskningsfas, och

b) en utvecklingsfas.

Även om begreppen ”forskning” och ”utveckling” är definierade har begreppen ”forskningsfas” och ”utvecklingsfas” en vidare innebörd i denna standard.

53. Om ett företag inte kan särskilja forskningsfasen från utvecklingsfasen i ett internt projekt för att skapa en immateriell tillgång, anses utgifterna i det projektet tillhöra enbart forskningsfasen.

Forskningsfas

54. Ingen immateriell tillgång som uppstår genom forskning, eller i forskningsfasen av ett internt projekt, ska redovisas som en tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Utgifter för forskning, eller under forskningsfasen för ett internt projekt, ska kostnadsföras när de uppkommer.

▼B

55. Under ett internt projekts forskningsfas kan ett företag inte visa att en immateriell tillgång, som kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar, existerar. Därför kostnadsförs utgifter under denna fas då de uppkommer.

56. Exempel på forskningsverksamhet är

a) verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,

b) sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,

c) sökandet efter alternativa material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster, och

d) formuleringen, utformningen, utvärderingen och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Utvecklingsfas

57. En immateriell tillgång som uppstår genom utveckling, eller i utvecklingsfasen av ett internt projekt, ska tas upp som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ endast om ett företag kan påvisa att samtliga nedanstående förutsättningar är uppfyllda

a) det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.

b) företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.

c) företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.

d) företaget visar hur den immateriella tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Företaget kan bland annat påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan, eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.

e) det finns adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.

f) företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella tillgången under dess utveckling.

58. I ett internt projekts utvecklingsfas kan ett företag i vissa fall identifiera en immateriell tillgång och påvisa att tillgången kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar. Detta beror på att ett projekts utvecklingsfas har kommit längre än dess forskningsfas.

59. Exempel på utvecklingsverksamhet är

a) utformningen, konstruktionen samt provningen av prototyper och modeller,

b) formgivningen av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar enligt ny teknik,

c) formgivningen, uppförandet och driften av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och

d) utformningen, konstruktionen och provningen av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

▼B

60. För att visa hur en immateriell tillgång kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar uppskattar företaget de framtida ekonomiska fördelarna av tillgången i enlighet med principerna i IAS 36, *Nedskrivningar*. Om tillgången kommer att generera ekonomiska fördelar endast i kombination med andra tillgångar tillämpar företaget begreppet kassagenererande enheter i IAS 36.

61. Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av en immateriell tillgångs fördelar kan påvisas exempelvis genom en affärsplan, som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs, samt företagets förmåga att förfoga över dessa. I vissa fall visar ett företag att det har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.

62. Det går ofta att ta fram tillförlitliga uppgifter ur ett företags ekonomisystem om utgifterna för en internt upparbetad immateriell tillgång. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

63. Internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande ska inte tas upp i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

64. Utgifter för internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster kan inte särskiljas från utgifterna för att utveckla ett företags hela affärsverksamhet. Sådana utgifter tas därför inte upp som tillgång i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

Anskaffningsvärde för en internt upparbetad immateriell tillgång

65. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång är vad gäller punkt 24 summan av de utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då den immateriella tillgången först uppfyller kriterierna i punkterna 21, 22 och 57. I punkt 71 förbjuds att utgifter som en gång kostnadsförts tas upp som en immateriell tillgång.

66. Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempel på direkt hänförbara utgifter är

a) utgifter för material och tjänster som används eller förbrukas vid upparbetning av den immateriella tillgången,

b) utgifter för ersättningar till anställda (enligt definition i IAS 19) som uppkommer vid upparbetning av den immateriella tillgången,

c) avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och

d) avskrivningar på patent och licenser som används för att upparbeta den immateriella tillgången.

I IAS 23 anges kriterier för redovisning av ränta som en beståndsdel i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång.

67. Följande ingår inte i anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell tillgång

a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, såvida inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,

b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och

▼B

c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Exempel som illustrerar punkt 65

Ett företag utvecklar en ny tillverkningsprocess. Under 2005 ådrog sig företaget utgifter om 1 000 VE [a], av vilka 900 VE uppstod före den 1 december 2005 och 100 VE mellan den 1 december 20X5 och 31 december 2005. Företaget kan visa att kriterierna för att redovisa utgifterna som en immateriell tillgång i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ uppfylls per 1 december 2005. Återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen uppskattas till 500 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

I de finansiella rapporterna för år 2005 redovisas utgifterna för tillverkningsprocessen som en immateriell tillgång med ett anskaffningsvärde om 100 VE (utgifter som företaget haft från och med den tidpunkt då kriterierna för att ta upp tillgången i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ uppfylldes, det vill säga den 1 december 2005). Utgifterna om 900 VE som företaget hade före den 1 december 2005kostnadsförs eftersom kriterierna för att ta upp en immateriell tillgång inte uppfylldes förrän den 1 december 2005. Dessa utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för tillverkningsprocessen.

Under år 2006 ådrar sig företaget utgifter om 2 000 VE. Vid slutet av år 2006 uppskattas återvinningsvärdet av den kunskap som ingår i processen till 1 900 VE (inklusive framtida utbetalningar för att färdigställa processen innan den är klar att använda).

Vid slutet av år 2006 är anskaffningsvärdet för processen 2 100 VE (100 VE som togs upp som tillgång vid slutet av år 2005 och 2 000 VE som tas upp som tillgång under år 2006). Företaget redovisar en nedskrivning om 200 VE för att justera det redovisade värdet för processen innan nedskrivningen (2 100 VE) till återvinningsvärdet (1 900 VE). Nedskrivningen återförs under en kommande period om kriterierna för återföring av nedskrivning enligt IAS 36 är uppfyllda.

[a] I denna standard betecknas monetära belopp i ”valutaenheter”.

REDOVISNING SOM KOSTNAD

▼M12

68. Utgifter för en immateriell tillgång ska kostnadsföras då de uppkommer, såvida inte

a) de utgör en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som uppfyller kriterierna för att redovisas som tillgång (se punkterna 18–67), eller

b) de har uppkommit som en del i ett rörelseförvärv och kan inte redovisas som en separat immateriell tillgång. Om så är fallet utgör de del av det belopp som redovisats som goodwill per förvärvstidpunkten (se IFRS 3).

▼M8

69. I vissa fall ådrar sig företaget utgifter i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar utan att en immateriell tillgång eller annan tillgång förvärvats eller skapats som kan tas upp i balansräkningen. När det gäller varor redovisar företaget sådana utgifter som kostnader när det har rätt att förfoga över varorna. När det gäller tjänster redovisar företaget utgifterna som kostnader när den erhåller tjänsterna. Exempelvis kostnadsförs forskningsutgifter när de uppkommer (se punkt 54), förutom när de utgör del av ett rörelseförvärv. Exempel på andra utgifter som kostnadsförs då de uppkommer är:

▼B

a) utgifter för etablering av verksamheter, såvida inte dessa utgifter inbegrips i anskaffningsvärdet för en materiell tillgång enligt IAS 16. Utgifter för etablering av verksamheter kan bestå av advokatarvoden och utgifter för bildande av en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer.

b) utgifter för utbildning.

▼M8

c) utgifter för reklam och säljfrämjande åtgärder (inklusive postorderkataloger).

▼B

d) utgifter för omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget.

▼M8

69A. Ett företag har rätt att förfoga över varor när det har äganderätten till dem. Det har också rätt att förfoga över varor när dessa har tillverkats av en leverantör i enlighet med villkoren i ett varukontrakt och företaget kan kräva att de levereras i utbyte mot betalning. Tjänster mottages när de utförs av en leverantör i enlighet med ett kontrakt om leverans till företaget och inte när företaget använder dem för att tillhandahålla en annan tjänst, till exempel att leverera en annons till kunder.

70. Punkt 68 hindrar inte att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för varor har gjorts innan företaget fick rätt att förfoga över dessa varor. Punkt 68 hindrar inte heller att ett företag redovisar en förskottsbetalning som en tillgång när betalning för tjänster har gjorts innan företaget mottog dessa tjänster.

▼B

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgångar i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄

71. Utgifter avseende en immateriell tillgång som ursprungligen kostnadsfördes ska inte senare redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång.

▼B

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

72. Ett företag ska som sin redovisningsprincip välja antingen anskaffningsvärdemetoden i punkt 74 eller omvärderingsmetoden i punkt 75. Om en immateriell tillgång redovisas med omvärderingsmetoden ska alla de andra tillgångarna i samma tillgångsslag också redovisas med samma metod, såvida det inte saknas en aktiv marknad för dessa tillgångar.

73. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Posterna i ett slag av immateriella tillgångar omvärderas samtidigt för att undvika selektiv omvärdering av tillgångar och rapporteringen av belopp i de finansiella rapporterna som blir en blandning av anskaffningsvärden och värden vid olika tidpunkter.

Anskaffningsvärde

74. Efter det första redovisningstillfället ska en immateriell tillgång tas upp i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar.

Omvärderingsmetoden

75. Efter det att en immateriell tillgång har redovisats första gången, ska den redovisas till omvärderat belopp, som är det verkliga värdet vid omvärderingstidpunkten efter avdrag för eventuella tillkommande ackumulerade avskrivningar och tillkommande ackumulerade nedskrivningar. ►M33 **Vad det gäller omvärderingar enligt denna standard ska verkligt värde värderas genom hänvisning till en aktiv marknad.** ◄ Omvärderingar ska göras så regelbundet att, per ►M5 rapportperiodens slut ◄, tillgångens redovisade värde inte skiljer sig väsentligt från dess verkliga värde.

76. Omvärderingsmetoden tillåter inte

a) omvärdering av immateriella tillgångar som inte tidigare har redovisats som tillgångar, eller

b) att immateriella tillgångar redovisas till andra belopp än anskaffningsvärde vid första redovisningstillfället.

77. Omvärderingsmetoden tillämpas sedan en tillgång har redovisats till anskaffningsvärdet vid första redovisningstillfället. Men om bara en del av utgiften för en immateriell tillgång redovisas som tillgång, eftersom tillgången inte uppfyllde redovisningskriterierna förrän en bit in i processen (se punkt 65), kan omvärderingsmetoden tillämpas på tillgången i sin helhet. Dessutom kan omvärderingsmetoden tillämpas på en immateriell tillgång som erhölls genom statligt bidrag och som redovisades till symboliskt belopp (se punkt 44).

►M33 78. Aktiva marknader är sällsynta för immateriella tillgångar, även om de kan förekomma. ◄ I vissa jurisdiktioner kan det exempelvis finnas aktiva marknader för fritt överlåtbara taxilicenser, fiskelicenser eller tillverkningskvoter. Emellertid kan en aktiv marknad inte finnas för varumärken, utgivningsrätter för tidningar, publiceringsrättigheter till musik och film, patent och varumärken, eftersom varje sådan tillgång är unik. Dessutom, trots att immateriella tillgångar köps och säljs, förhandlas avtal fram mellan enskilda köpare och säljare, och transaktioner sker tämligen sällan. Av dessa orsaker kan det vara så att ett betalat pris för en tillgång inte utgör tillräckligt belägg för det verkliga värdet på en annan tillgång. Dessutom är dessa priser sällan tillgängliga för allmänheten.

▼B

79. Hur ofta omvärderingar sker beror på hur mycket ifrågavarande immateriella tillgångars verkliga värden skiftar. Om det verkliga värdet för en omvärderad tillgång skiljer sig väsentligt från det redovisade värdet krävs ytterligare omvärdering. För vissa immateriella tillgångar kan det ske betydande och kraftiga rörelser i det verkliga värdet, vilket kräver årliga omvärderingar. För immateriella tillgångar vars verkliga värden endast förändras i obetydlig grad behöver inte omvärderingar göras lika ofta.

▼M43

80. När en immateriell anläggningstillgång omvärderas ska den tillgångens redovisade värde justeras till det omvärderade beloppet. Vid tidpunkten för omvärderingen behandlastillgången på något av följande sätt:

a) Det redovisade bruttovärdet justeras så att det överensstämmer med omvärderingen av tillgångens redovisade värde. Det redovisade bruttovärdet får exempelvis omräknas med hänvisning till observerbara marknadsdata eller omräknas i proportion till förändringen av det redovisade värdet. Den ackumulerade avskrivningen vid tidpunkten för omvärderingen justeras så att den motsvarar skillnaden mellan det redovisade bruttovärdet och tillgångens redovisade värde efter beaktande av ackumulerade nedskrivningar.

b) Den ackumulerade avskrivningen elimineras mot tillgångens redovisade bruttovärde.

Beloppet på justeringen av ackumulerad avskrivning utgör en del av ökningen eller minskningen av det redovisade värde som anges i enlighet med punkterna 85 och 86.

▼B

81. Om en immateriell tillgång i ett slag av omvärderade immateriella tillgångar inte kan omvärderas, eftersom det inte finns någon aktiv marknad för tillgången i fråga, ska tillgången redovisas till sitt anskaffningsvärde efter avdrag för eventuella ackumulerade avskrivningar och nedskrivningar.

▼M33

82. **Om en omvärderad immateriell tillgångs verkliga värde inte längre kan värderas genom hänvisning till en aktiv marknad, ska tillgångens redovisade värde vara det omvärderade värdet vid tidpunkten för den senaste omvärderingen genom hänvisning till den aktiva marknaden, efter avdrag för eventuell efterföljande ackumulerad avskrivning och eventuella efterföljande nedskrivningar.**

▼B

83. Förhållandet att det inte längre finns en aktiv marknad för en omvärderad immateriell tillgång kan tyda på att tillgången har minskat i värde och behöver prövas enligt IAS 36.

▼M33

84. Om tillgångens verkliga värde kan värderas genom hänvisning till en aktiv marknad vid en följande värderingstidpunkt, tillämpas omvärderingsansatsen från och med detta datum.

▼B

►M5 85. Om en immateriell tillgångs redovisade värde stiger till följd av en omvärdering, ska ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ackumuleras i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. Dock ◄ ska ökningen redovisas i resultatet till den del den återför en värdeminskning av samma tillgång, som tidigare redovisats i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼B

86. Om en immateriell tillgångs redovisade värde minskar som följd av en omvärdering, ska minskningen redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. ►M5 Dock ska minskningen redovisas i övrigt totalresultat till den del det finns något kreditsaldo i omvärderingsreserven vad gäller den tillgången. Minskningen som redovisas i övrigt totalresultat minskar det belopp som ackumulerats i eget kapital under rubriken omvärderingsreserv. ◄

87. Den ackumulerade omvärderingsreserv som ingår i eget kapital kan överföras direkt till balanserade vinstmedel när överskottet realiseras. Hela överskottet kan realiseras vid tillgångens utrangering eller avyttring. En del av överskottet kan emellertid realiseras när tillgången används av företaget. I ett sådant fall är det realiserade beloppet skillnaden mellan avskrivning baserad på tillgångens omvärderade redovisade värde och den avskrivning som skulle ha redovisats baserad på tillgångens anskaffningsvärde. Överföringen från omvärderingsreserven till balanserade vinstmedel görs inte ►M5 över resultatet ◄.

NYTTJANDEPERIOD

88. Ett företag ska bedöma huruvida en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är bestämbar eller obestämbar och, i det fall den är bestämbar, nyttjandeperiodens längd eller antalet produktionsenheter eller motsvarande som utgör denna nyttjandeperiod. Företaget ska betrakta den immateriella tillgångens nyttjandeperiod som obestämbar när, baserat på en analys av alla relevanta faktorer, det inte finns någon förutsägbar gräns för den tidsperiod under vilken tillgången väntas generera nettoinbetalningar för företaget.

89. Redovisningen av en immateriell tillgång bygger på dess nyttjandeperiod. En immateriell tillgång med en bestämbar nyttjandeperiod skrivs av (se punkterna 97–106) och en immateriell tillgång med en obestämbar nyttjandeperiod skrivs inte av (se punkterna 107–110). I de exempel som åtföljer denna standard åskådliggörs hur nyttjandeperiod fastställs för olika immateriella tillgångar samt den efterföljande redovisningen av dessa tillgångar, baserat på fastställandena av nyttjandeperiod.

90. Vid fastställande av nyttjandeperioden beaktas ett flertal faktorer, inklusive

a) företagets förväntade användning av tillgången och om tillgången skulle kunna utnyttjas effektivt av en annan företagsledning,

b) typiska produktlivscykler för tillgången och allmänt tillgänglig information om uppskattade nyttjandeperioder för likartade tillgångar som används på liknande sätt,

c) teknisk, kommersiell eller andra typer av inkurans,

d) stabiliteten i den bransch där tillgången används och förändringar i efterfrågan på marknaden för produkterna eller tjänsterna som produceras med tillgången,

e) konkurrenters eller potentiella konkurrenters väntade åtgärder

f) nivån på de underhållsutgifter som krävs för att erhålla de förväntade framtida fördelarna från tillgången samt företagets förmåga och avsikt att uppnå en sådan nivå,

▼B

g) den period företaget har kontroll över tillgången samt rättsliga eller liknande gränser för tillgångens användning, såsom sluttid för hyresavtal förknippade med tillgången, och

h) om tillgångens nyttjandeperiod är beroende av nyttjandeperioden för andra tillgångar som företaget innehar.

91. Begreppet obestämbar innebär inte oändlig. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod återspeglar endast den nivå av framtida underhållsutgifter som behövs för att bibehålla tillgångens prestanda enligt bedömning vid den tidpunkt när tillgångens nyttjandeperiod uppskattades, och företagets förutsättningar och avsikt att uppnå en sådan nivå. En slutsats att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod är obestämbar bör inte bero på planerade framtida utgifter som överstiger dem som krävs för att bibehålla tillgångens ursprungliga prestanda.

▼M47

92. Med tanke på de snabba teknikförändringarna som varit riskerar programvara och många andra immateriella tillgångar att bli tekniskt förlegade. Nyttjandeperioden för sådana tillgångar är därför ofta kort. En förväntad minskning av försäljningspriset för en tillgång kan vara ett uttryck för en förväntan om att en materiell tillgång ska bli tekniskt eller kommersiellt omodern, vilket i sin tur kan indikera att de framtida ekonomiska fördelar som tillgången ger kommer att minska.

▼B

93. En immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan vara mycket lång eller till och med obestämbar. Osäkerhet motiverar att en immateriell tillgångs nyttjandeperiod uppskattas på ett försiktigt sätt, men inte att en orealistiskt kort nyttjandeperiod väljs.

▼M12

94. Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter ska inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller andra juridiska rättigheter, men kan understiga den beroende på den period över vilken företaget väntar sig att använda tillgången. Om de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna gäller en begränsad period som kan förlängas, ska nyttjandeperioden för den immateriella tillgången innefatta den förlängningsperioden eller de förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att företaget förlänger avtalet utan betydande utgifter. Nyttjandeperioden för en återköpt rättighet som redovisats som en immateriell tillgång i ett rörelseförvärv är återstående avtalstid för det avtal i vilket rättigheten tilldelades och ska inte innefatta förlängningsperioder.

▼B

95. Det kan finnas både ekonomiska och rättsliga faktorer som påverkar en immateriell tillgångs nyttjandeperiod. Ekonomiska faktorer bestämmer den period under vilken företaget kommer att erhålla framtida ekonomiska fördelar. Rättsliga faktorer kan begränsa den period över vilken företaget förfogar över dessa fördelar. Nyttjandeperioden är den kortaste av de perioder som fastställs med dessa faktorer.

96. Förekomsten av följande faktorer, bland andra, tyder på att ett företag skulle kunna förlänga de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna utan betydande utgifter

a) det finns belägg för, möjligen baserat på erfarenhet, att de avtalsenliga eller andra juridiska rättigheterna kommer att förlängas. Om förlängning beror på samtycke från tredje part, innefattar detta belägg för att denna tredje part kommer att ge sitt samtycke,

b) det finns belägg för att eventuella villkor som krävs för förlängning kommer att uppfyllas, och

▼B

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 BESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER

Avskrivningstid och avskrivningsmetod

97. Det avskrivningsbara beloppet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska fördelas på ett systematiskt sätt över nyttjandeperioden. Avskrivning ska börja när tillgången kan användas, det vill säga när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att kunna använda den på det sätt som företagsledningen avser. Avskrivning ska upphöra vid den tidigare av följande tidpunkter: då tillgången klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5 och det datum tillgången tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning. ◄ Den avskrivningsmetod som används ska återspegla mönstret för hur tillgångens framtida ekonomiska fördelar väntas bli förbrukade av företaget. Om detta mönster inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska avskrivning ske linjärt. Avskrivningsbeloppet för varje period ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, såvida det inte enligt denna eller någon annan standard får eller ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång.

▼M8

98. Olika avskrivningsmetoder kan användas för att systematiskt fördela en tillgångs avskrivningsbara belopp över nyttjandeperioden. Metoderna omfattar den linjära avskrivningsmetoden samt den degressiva och den produktionsberoende metoden. Metod väljs utifrån förväntad förbrukning av de förväntade framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången och tillämpas konsekvent från en period till en annan, såvida det inte sker en förändring i den förväntade förbrukningen av dessa framtida ekonomiska fördelar.

▼M47

98A. Det antas generellt, men inte utan undantag, att det är olämpligt att grunda en avskrivningsmetod på de inkomster de ekonomiska fördelarna av den materiella tillgången genererar. Inkomsterna av en verksamhet beror ofta även på andra faktorer som inte är direkt kopplade till fördelarna av den immateriella tillgången. Inkomsterna är till exempel beroende av andra ingående resurser och processer, marknadsföringsinsatser, försäljningsvolymer och priser. Inkomsternas priskomponent är i sin tur påverkad av inflation, vilken helt saknar samband med hur tillgången i fråga utnyttjas. Detta antagande kan bara åsidosättas under följande, specifika omständigheter.

a) Om den immateriella tillgången uttrycks som ett inkomstmått enligt punkt 98C, eller

b) om det går att visa att det finns en stark korrelation mellan inkomsterna i fråga och de ekonomiska fördelarna av den immateriella tillgången.

▼M47

98B. Genom att välja en lämplig avskrivningsmetod enligt punkt 98 kan företaget välja vilken som är den viktigaste begränsande faktorn hos en given immateriell tillgång. Ett kontrakt kan t.ex. reglera företagets rätt att utnyttja en viss immateriell tillgång i antal år (tidsbegränsning), antal producerade enheter eller som ett fast belopp för total inkomst som genereras. Valet av den viktigaste begränsande faktorn kan också fungera som utgångspunkt för valet av underlag för avskrivningsmetoden, men det är också tillåtet att välja ett annat underlag om det bättre speglar det förväntade utnyttjandet av tillgångens ekonomiska fördelar.

98C. Om den viktigaste begränsande faktorn för utnyttjandet av en immateriell tillgång är att ett visst inkomstbelopp uppnås kan den genererade inkomsten således användas som ett lämpligt underlag för avskrivningen. Ett företag kan till exempel förvärva en koncession att prospektera för och utvinna guld från en viss fyndighet, och man kan då skriva in i kontraktet att koncessionen löper ut när ett på förhand fastställt inkomstbelopp har uppnåtts (t.ex. att guldutvinningen får fortsätta tills försäljningen av guldet inbringat 2 miljarder av den aktuella valutaenheten), snarare än att sätta en gräns i form av en tidsperiod eller en kvantitet guld som får utvinnas. På liknande sätt kan rätten att sköta avgiftsupptagningen för en tullbelagd väg grundas på ett bestämt totalbelopp i inkomster (de totala inkomsterna kan t.ex. fastställas i kontrakt till 100 miljoner av den aktuella valutaenheten). Om inkomstbelopp har fastställts som den viktigaste begränsande faktorn för utnyttjandet av en immateriell tillgång kan således inkomst vara ett lämpligt underlag för avskrivningen av tillgången, förutsatt att det anges ett fast maxbelopp i kontraktet på vilket en sådan avskrivning kan grundas.

▼B

99. Avskrivningar redovisas vanligen i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. Dock utnyttjas de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ibland i tillverkning av andra tillgångar. I detta fall utgör avskrivningsbeloppen en del av anskaffningsvärdet för de andra tillgångarna och ingår i deras redovisade värde. Exempelvis inbegrips avskrivningarna på immateriella tillgångar som används i en tillverkningsprocess i det redovisade värdet på varulager (se IAS 2, *Varulager*).

Restvärde

▼M33

100. **Restvärdet för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska antas vara noll, såvida inte:**

▼B

a) det finns ett åtagande av en tredje part att köpa tillgången vid nyttjandeperiodens slut, eller

▼M33

b) **det finns en aktiv marknad (enligt definitionen i IFRS 13) för tillgången och:**

▼B

i) restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad, och

ii) det är sannolikt att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

▼B

101. Det avskrivningsbara beloppet för en tillgång med bestämbar nyttjandeperiod fastställs efter avdrag för dess restvärde. Ett restvärde större än noll tyder på att ett företag räknar med att avyttra tillgången före slutet på dess ekonomiska livslängd.

102. En uppskattning av en tillgångs restvärde baseras på återvinningsvärdet vid avyttring, genom användande av priser rådande vid tidpunkten för tillgångens avyttring, vid försäljning av en liknande tillgång som har nått slutet av sin nyttjandeperiod och som använts under liknande förhållanden som de under vilka tillgången i fråga kommer att användas. Restvärdet omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. En ändring av tillgångens restvärde redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

103. En immateriell tillgångs restvärde kan ökas till ett belopp som är lika med eller högre än tillgångens redovisade värde. Om detta sker är tillgångens avskrivning noll, såvida inte och fram till att dess restvärde senare minskar till ett belopp lägre än tillgångens redovisade värde.

Omprövning av avskrivningstid och avskrivningsmetod

104. Avskrivningstiden och avskrivningsmetoden för en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod ska omprövas minst i slutet av varje räkenskapsår. Om tillgångens förväntade nyttjandeperiod skiljer sig från tidigare bedömningar, ska avskrivningstiden ändras i enlighet med detta. Om en förändring inträffat i den förväntade förbrukningen av de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången ska avskrivningsmetoden ändras så att den återspeglar den ändrade förbrukningen. Sådana förändringar ska redovisas som ändrade uppskattningar och bedömningar i enlighet med IAS 8.

105. Under en immateriell tillgångs nyttjandeperiod kan det bli uppenbart att bedömningen av nyttjandeperioden inte är korrekt. En nedskrivning kan exempelvis tyda på att avskrivningstiden behöver ändras.

106. Med tiden kan det sätt på vilket en immateriell tillgångs framtida ekonomiska fördelar tillfaller företaget förändras. Det kan exempelvis bli uppenbart att en degressiv avskrivningsmetod är mer korrekt än en linjär avskrivningsmetod. Ett annat exempel är om användande av en licens senareläggs i avvaktan på andra inslag i affärsplanen. I detta fall kanske företaget inte får del av de ekonomiska fördelarna av tillgången förrän under senare perioder.

IMMATERIELLA TILLGÅNGAR MED OBESTÄMBARA NYTTJANDEPERIODER

107. En immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod ska inte skrivas av.

108. I enlighet med IAS 36 krävs av ett företag att det prövar om det föreligger ett nedskrivningsbehov för en immateriell tillgång med obestämbar nyttjandeperiod genom att jämföra dess återvinningsvärde med dess redovisade värde

a) årligen, och

b) närhelst det finns tecken på en värdenedgång för den immateriella tillgången.

▼B

Omprövning av bedömning av nyttjandeperiod

109. Nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som inte skrivs av ska omprövas varje period för att fastställa huruvida händelser och omständigheter fortsätter att stödja en bedömning om en obestämbar nyttjandeperiod för denna tillgång. Om de inte gör det ska ändringen av bedömningen av nyttjandeperiod från obestämbar till bestämbar redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

110. I enlighet med IAS 36 är en ändrad bedömning av nyttjandeperioden för en immateriell tillgång som bestämbar i stället för obestämbar ett tecken på att tillgången kan behöva skrivas ned. Följden är att företaget prövar om det finns ett nedskrivningsbehov genom att jämföra tillgångens återvinningsvärde, fastställt enligt IAS 36, med dess redovisade värde, och redovisar eventuell del av redovisat värde som överstiger återvinningsvärdet som en nedskrivning.

ÅTERVINNING AV DET REDOVISADE VÄRDET – NEDSKRIVNINGSBEHOV

111. För att fastställa om en immateriell tillgång behöver skrivas ned till-lämpar ett företag IAS 36. I IAS 36 anges när och hur ett företag omprövar sina tillgångars redovisade värden, hur det fastställer återvinningsvärdet på en tillgång och när det gör en nedskrivning eller återför en sådan.

UTRANGERINGAR OCH AVYTTRINGAR

112. En immateriell tillgång ska tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄

a) vid utrangering eller avyttring, eller

b) när inga framtida ekonomiska fördelar väntas från användning eller utrangering/avyttring av tillgången.

▼**M54**

113. Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning ska bestämmas som skillnaden mellan det som eventuellt erhålls, vid avyttringen, och tillgångens redovisade värde. Den ska redovisas i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte IFRS 16 kräver annan behandling vid ett sale and leaseback-avtal). Vinster ska inte klassificeras som intäkt.

114. En immateriell tillgång kan avyttras på olika sätt (exempelvis genom försäljning, genom att ingå ett finansiellt leasingavtal eller genom gåva). Datumet för avyttring av en immateriell tillgång är det datum då mottagaren erhåller kontroll av objektet i enlighet med kraven för att bestämma när ett prestationsåtagande fullgjorts i IFRS 15 *Intäkter från kontrakt med kunder*. IFRS 16 gäller vid avyttring genom ett sale and leaseback-avtal.

▼B

115. Om, enligt redovisningsprincipen i punkt 21, ett företag i det redovisade värdet för en tillgång räknar in utgiften för att byta ut en del av en immateriell tillgång, tar det bort det redovisade värdet för den utbytta delen från ►**M5** rapporten över den finansiella ställningen ◄. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan det använda anskaffningsvärdet för den nya delen som indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller upparbetades internt.

▼**M12**

115A. När det gäller en återköpt rättighet i ett rörelseförvärv, om rättigheten därefter åter utges (säljs) till tredje part ska hänförligt redovisat värde användas vid fastställande av vinsten eller förlusten vid nytt utgivande.

▼**M52**

116. Det ersättningsbelopp som ska inkluderas i den vinst eller förlust som blir följden när en immateriell tillgång tas bort från balansräkningen ska fastställas i enlighet med kraven för fastställande av transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade ersättningsbelopp som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med kraven för förändringar i transaktionspriset i IFRS 15.

▼**B**

117. Avskrivning av en immateriell tillgång med bestämbar nyttjandeperiod upphör inte när den immateriella tillgången inte längre nyttjas, om den inte blivit helt avskriven eller i enlighet med IFRS 5 klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning).

UPPLYSNINGAR

Allmänt

118. Ett företag ska lämna följande upplysningar för varje slag av immateriell tillgång, uppdelade på internt upparbetade immateriella tillgångar och andra immateriella tillgångar

a) huruvida nyttjandeperioderna är obestämbara eller bestämbara och, i de fall de är bestämbara, de tillämpade nyttjandeperioderna eller de tillämpade avskrivningssatserna,

b) de avskrivningsmetoder som används för immateriella tillgångar med bestämbara nyttjandeperioder,

c) det uppskrivna anskaffningsvärdet och eventuella ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut,

d) i vilka poster i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ som eventuella avskrivningar av immateriella tillgångar ingår,

e) en avstämning av det redovisade värdet vid periodens början och slut som visar

i) tillägg, med angivelser för sig av tillägg genom intern utveckling, tillägg som förvärvats separat och tillägg som förvärvats i rörelse,

ii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

iii) ökningar eller minskningar under perioden, som är följden av omvärderingar enligt punkterna 75, 85 och 86 och från nedskrivningar som redovisats eller återförts ►**M5** i övrigt totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36 (i förekommande fall),

iv) (eventuella) nedskrivningar som redovisas i periodens ►**M5** rapport över totalresultat ◄ i enlighet med IAS 36,

v) (eventuella) nedskrivningar som återförts i periodens ►**M5** rapport över totalresultat ◄ enligt IAS 36,

vi) periodens eventuella avskrivningar,

▼B

vii) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av de finansiella rapporterna till rapporteringsvalutan, och vid omräkningen av en utlandsverksamhet till företagets rapporteringsvaluta, och

viii) andra ändringar av det redovisade värdet under perioden.

119. Med ett slag av immateriella tillgångar avses en grupp tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. Exempel på olika slag av immateriella tillgångar kan innefatta

a) varumärken,

b) utgivningsrätter för tidningar och publikationer,

c) programvaror,

d) licenser och franchiseavtal,

e) upphovsrätter, patent och liknande rättigheter samt andra immateriella rättigheter,

f) recept, formler, modeller, mönster och prototyper, och

g) immateriella tillgångar under utveckling.

De ovan nämnda slagen av immateriella tillgångar delas upp eller redovisas tillsammans i mindre respektive större grupper om detta ger användarna av de finansiella rapporterna mer relevant information.

120. Ett företag upplyser om immateriella tillgångar som har minskat i värde enligt IAS 36, utöver den information som krävs i punkt 118 (e) (iii)–(v).

121. I IAS 8 krävs att ett företag upplyser om slaget av och beloppet för en ändrad uppskattning eller bedömning som har en väsentlig effekt under innevarande period eller väntas få en väsentlig effekt under följande perioder. Sådana upplysningar kan vara en följd av ändringar av

a) bedömningen av en immateriell tillgångs nyttjandeperiod,

b) avskrivningsmetoden, eller

c) restvärden.

122. Ett företag ska också upplysa om

a) för en immateriell tillgång som bedöms ha obestämbar nyttjandeperiod, tillgångens redovisade värde och de faktorer som stödjer bedömningen att nyttjandeperioden är obestämbar. När dessa skäl anges ska företaget beskriva den faktor eller de faktorer som spelade en betydande roll vid bestämmandet att tillgången har obestämbar nyttjandeperiod.

b) en beskrivning av, det redovisade värdet för och kvarstående avskrivningstid för varje immateriell tillgång som är väsentlig för företagets finansiella rapporter.

c) för immateriella tillgångar som förvärvas med ett statligt bidrag och tas upp till verkligt värde vid första redovisningstillfället (se punkt 44)

i) tillgångarnas verkliga värde vid förvärvstidpunkten,

▼B

ii) deras redovisade värde, och

iii) huruvida de värderas enligt anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden efter första redovisningstillfället.

d) förekomsten av och redovisade värden för immateriella tillgångar med äganderättsförbehåll och de redovisade värdena för immateriella tillgångar ställda som säkerhet för förpliktelser.

e) beloppet av avtalsenliga åtaganden om förvärv av immateriella tillgångar.

123. När ett företag beskriver den faktor eller de faktorer som spelade en betydande roll för att bestämma att nyttjandeperioden för en immateriell tillgång är obestämbar, beaktar det de faktorer som anges i punkt 90.

Immateriella tillgångar som efter det första redovisningstillfället värderas enligt omvärderingsmetoden

▼M33

124. **Om immateriella tillgångar redovisas till omvärderade belopp ska ett företag lämna följande upplysningar:**

a) **För varje slag av immateriella tillgångar:**

▼B

i) tidpunkten för omvärderingen,

ii) det redovisade värdet för omvärderade immateriella tillgångar, och

▼M33

iii) **det belopp som hade redovisats om det omvärderade immateriella tillgångsslaget hade redovisats efter det första redovisningstillfället enligt anskaffningsvärdemetoden i punkt 74.**

b) **Det belopp i en omvärderingsreserv som är hänförligt till de immateriella tillgångarna vid periodens början och slut, med angivande av periodens förändringar och eventuella begränsningar av vad möjligheten att dela ut överskott till aktieägare.**

c) [utgår]

▼B

125. Det kan vara nödvändigt att slå samman de omvärderade tillgångsslagen till större poster i upplysningssyfte. Dock slås inte slag samman om det skulle resultera i en sammanslagning av immateriella tillgångar som innefattar belopp som beräknas enligt både anskaffningsvärde- och omvärderingsmetoden.

Utgifter för forskning och utveckling

126. Ett företag ska upplysa om det totala beloppet av utgifter för forskning och utveckling som kostnadsförts under perioden.

127. Utgifter för forskning och utveckling innefattar samtliga utgifter som direkt kan hänföras till forsknings- eller utvecklingsverksamhet (se punkterna 66 och 67 för vägledning om vilka utgiftsslag som inkluderas i upplysningskravet i punkt 126).

Övrig information

128. Ett företag uppmuntras att, men behöver inte, lämna följande upplysningar

a) en beskrivning av varje helt avskriven immateriell tillgång som fortfarande används, och

▼B

b) en kortfattad beskrivning av betydande immateriella tillgångar över vilka företaget har kontroll, men som inte redovisas i ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄, eftersom de inte uppfyllde kriterierna för detta eller eftersom de förvärvades eller upparbetades innan IAS 38, *Immateriella tillgångar,* (utfärdad 1998) hade trätt i kraft.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

▼M12

_____

130. Ett företag ska tillämpa denna standard

▼B

a) för redovisningen av immateriella tillgångar som förvärvats i rörelseförvärv för vilka avtalsdatum är den 31 mars 2004 eller senare, och

b) för redovisningen av alla andra immateriella tillgångar framåtriktat från början av det första räkenskapsåret som börjar den 31 mars 2004 eller senare. Sålunda ska företaget inte justera det redovisade värdet för immateriella tillgångar som redovisas per detta datum. Dock ska företaget, per detta datum, tillämpa denna standard för att på nytt bedöma nyttjandeperioderna för sådana immateriella tillgångar. Om, till följd av denna nya bedömning, företaget ändrar sin bedömning av en tillgångs nyttjandeperiod, ska ändringen redovisas som en förändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

130A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 2 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 6 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M5

130B. IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 85, 86 och 118 (e) (iii). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M22

130C. IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) innebar att punkterna 12, 33–35, 68, 69, 94 och 130 ändrades, att punkterna 38 och 129 ströks och att punkt 115A lades till. *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 36 och 37 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Därför ska belopp som redovisats för immateriella tillgångar och goodwill i tidigare rörelseförvärv inte justeras. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska det tillämpa ändringarna även för denna tidigare period och upplysa om detta.

▼M8

130D. Punkterna 69, 70 och 98 ändrades och punkt 69A lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M33

———————

▼M32

130F. IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 3 (e). Företag ska tillämpa denna ändring när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼M33

130G. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 och 124 ändrades och att punkterna 39–41 och 130E ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M43

130H. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 80. Företagen ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

130I. Företagen ska tillämpa den ändring som gjordes genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder* på alla omvärderingar under räkenskapsår från och med dagen för den första tillämpningen av ändringen och under den närmast föregående perioden. Företag får även redovisa justerad jämförande information för tidigare perioder som presenteras, men är inte skyldiga att göra detta. Om ett företag redovisar ojusterad jämförande information för några tidigare perioder ska det tydligt ange att informationen inte har justerats, att den har redovisats enligt en annan grund och förklara den grunden.

▼M47

130J. Genom *klargörande av godkända avskrivningsmetoder* (ändringar till IAS 16 och IAS 38), utgiven i maj 2014, ändrades punkt 92 och 98, och tillades punkterna 98A–98C. Företag ska hädanefter tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M52

130K. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3, 114 och 116 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼M54

130L. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 3, 6, 113 och 114. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

Byten av likartade tillgångar

131. Kravet i punkterna 129 och 130 (b) att tillämpa denna standard framåtriktat innebär att om ett byte av tillgångar värderades innan denna standard trädde i kraft baserat på det redovisade värdet för den tillgång som lämnades i utbyte, räknar företaget inte om det redovisade värdet för den förvärvade tillgången för att återspegla dess verkliga värde per förvärvstidpunkten.

▼B

Tidigare tillämpning

132. Företag som omfattas av punkt 130 uppmuntras att tillämpa denna standards krav före de ikraftträdandedatum som anges i punkt 130. Om ett företag tillämpar denna standard före dessa ikraftträdandedatum ska det dock också samtidigt tillämpa IFRS 3 och IAS 36 (enligt omarbetning 2004).

UPPHÄVANDE AV IAS 38 (UTFÄRDAD 1998)

133. Denna standard ersätter IAS 38, *Immateriella tillgångar* (utfärdad 1998).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 39

Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning

▼M53

_____

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

2. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9 Finansiella instrument om, och i den utsträckning som

a) IFRS 9 tillåter att bestämmelserna om säkringsredovisning i denna standard ska tillämpas, och

b) det finansiella instrumentet är del av ett säkringsförhållande som uppfyller villkoren för säkringsredovisning i enlighet med denna standard.

▼B

i) omfattas leasingfordringar som redovisas av en leasegivare av denna standards bestämmelser om borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ och nedskrivningar (se punkterna 15–37, 58, 59, 63–65 och bilaga A, punkterna VT36–VT52 och VT84–VT93)

ii) omfattas finansiella leasingskulder som redovisas av en leasetagare av bestämmelser om borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i denna standard (se punkterna 39–42 och bilaga A, punkterna VT57–VT63), och

iii) omfattas derivat som är inbäddade i leasingavtal av bestämmelser om inbäddade derivat i denna standard (se punkterna 10–13 och bilaga A, punkterna VT27–VT33).

c) arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, Ersättningar till anställda, tillämpas.

▼M6

d) finansiella instrument som utfärdas av företaget och som uppfyller definitionen av egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner) eller som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Dock ska innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i (a) ovan.

▼B

e) rättigheter och förpliktelser till följd av (i) ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal*, andra än en emittents rättigheter och förpliktelser till följd av ett försäkringsavtal som uppfyller definitionen på ett finansiellt garantiavtal i punkt 9, eller (ii) ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 (se punkterna 10–13 och bilaga A, punkterna VT27–VT33 i denna standard). Dessutom gäller att om en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja mellan att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal (se punkterna VT4 och VT4A). Emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

▼M12

_____

▼M38

g) Alla terminskontrakt mellan en förvärvare och en säljande aktieägare om köp eller försäljning av ett förvärvsobjekt som vid en framtida förvärvstidpunkt leder till ett rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3 *Rörelseförvärv*. Löptiden för terminskontraktet ska inte överstiga en period som normalt rimligen kan krävas för att inhämta nödvändiga godkännanden och kunna slutföra affären.

▼B

h) låneåtaganden, andra än de låneåtaganden som beskrivs i punkt 4. En emittent av låneåtaganden ska tillämpa IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* på sådana låneåtaganden som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Alla låneåtaganden omfattas emellertid av bestämmelserna om borttagande från ►M5 rapporten över den finansiella ställningen ◄ i denna standard (se punkterna 15–42 och bilaga A, punkterna VT36–VT63).

i) finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom vad gäller avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 5–7 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas.

j) rättigheter till betalningar för att ersätta företaget för utgifter det tvingas ådra sig för att reglera en skuld som det redovisar som en avsättning i enlighet med IAS 37, eller för vilka, under en tidigare period, det redovisade en avsättning i enlighet med IAS 37.

▼M52

k) Rättigheter och skyldigheter inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* som är finansiella instrument, förutom sådana som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med IFRS 9.

▼M52

2A. **Nedskrivningskraven i denna standard ska tillämpas på sådana rättigheter som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard i syfte att redovisa nedskrivningsförluster.**

▼B

3. [Struken]

▼M53

4.–7. [utgår]

▼B

DEFINITIONER

▼M53

8. De begrepp som definieras i IFRS 13, IFRS 9 och IAS 32 används i denna standard med de innebörder som anges i bilaga A till IFRS 13, bilaga A till IFRS 9 och punkt 11 i IAS 32. IFRS 13, IFRS 9 och IAS 32 definierar följande termer

— upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld

— borttagande från rapporten över finansiell ställning

— derivat

— effektivräntemetoden

— effektivränta

— egetkapitalinstrument

— verkligt värde

— finansiell tillgång

— finansiellt instrument

— finansiell skuld

och innehåller vägledning om hur dessa definitioner tillämpas.

▼M43

9. **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:**

▼M53

———————

▼B

Definitioner avseende säkringsredovisning

Ett *bindande åtagande* är en bindande överenskommelse rörande ett byte av en angiven mängd resurser till ett angivet pris vid en viss framtida tidpunkt eller flera angivna framtida tidpunkter.

En *prognostiserad transaktion* är en ej bindande men förväntad framtida transaktion.

Ett *säkringsinstrument* är ett identifierat derivat eller (endast vid en säkring av risken för förändringar i utländska valutakurser) en identifierad finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat vars verkliga värde eller kassaflöden väntas utjämna förändringar i en identifierad säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden (i punkterna 72–77 och bilaga A, punkterna VT94–VT97, ges en utförligare förklaring till vad som definieras som ett säkringsinstrument).

▼B

En *säkrad post* är en tillgång, en skuld, ett bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller nettoinvestering i en utlandsverksamhet som (a) exponerar företaget för risk för förändringar i verkligt värde eller framtida kassaflöden och (b) är identifierad som säkrad (i punkterna 78–84 samt VT98–VT101 i bilaga A ges en utförligare förklaring till vad som definieras som säkrade poster).

Med en *säkrings effektivitet* avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till en säkrad risk uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde eller kassaflöden (se bilaga A, punkterna VT105–VT113).

▼M53 _____

▼B

SÄKRING

▼M53

71. **Om ett företag tillämpar IFRS 9 och inte har valt som sin redovisningsprincip att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard (se punkt 7.2.19 i IFRS 9) ska det tillämpa kraven på säkringsredovisning i kapitel 6 i IFRS 9. När det gäller en säkring av verkligt värde avseende ränteexponeringen för en del av en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder kan ett företag, i enlighet med punkt 6.1.3 i IFRS 9, tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard i stället för kraven i IFRS 9. I det fallet ska företaget också tillämpa de särskilda kraven på säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk (se punkterna 81A, 89A och VT114–VT132).**

▼B

Säkringsinstrument

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning

72. Denna standard begränsar inte de omständigheter under vilka ett derivat kan identifieras som ett säkringsinstrument förutsatt att villkoren i punkt 88 är uppfyllda, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner (se bilaga A, punkt VT94). En finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat kan emellertid identifieras som ett säkringsinstrument endast för en säkring av en valutarisk.

▼M8

73. När det gäller säkringsredovisning kan bara instrument som innefattar en extern part (det vill säga en part som står utanför den koncern eller det enskilda företag som rapporteringen gäller) identifieras som säkringsinstrument. Även om enskilda företag i en koncern eller divisioner inom ett företag kan ingå säkringstransaktioner med andra företag i koncernen eller andra divisioner inom företaget, elimineras sådana koncerninterna transaktioner i koncernredovisningen. Därför uppfyller sådana säkringstransaktioner inte villkoren för säkringsredovisning i koncernens koncernredovisning. De kan emellertid uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enskilda eller separata finansiella rapporter för enskilda företag i koncernen förutsatt att de står utanför det enskilda företag som rapporteringen gäller.

▼B

Identifiering av säkringsinstrument

74. Normalt finns det ett enda verkligt värde för säkringsinstrumentet i sin helhet och de faktorer som förorsakar förändringar i det verkliga värdet är avhängiga av varandra. Sålunda identifieras ett säkringsförhållande av ett företag för ett säkringsinstrument i sin helhet. Det enda tillåtna undantaget är

a) att skilja realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument identifiera endast förändringen i optionens realvärde och undanta dess tidsvärde, och

b) att skilja räntedelen och avistapriset åt i ett terminskontrakt.

Dessa undantag är tillåtna eftersom en options realvärde och en terminspremie vanligen kan värderas separat. En dynamisk säkringsstrategi där både optionens realvärde och tidsvärde bedöms kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning.

75. En andel av hela säkringsinstrumentet, exempelvis 50 procent av nominellt belopp, kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande. Ett säkringsförhållande kan emellertid inte identifieras för endast en del av den period under vilken säkringsinstrumentet förblir utestående.

76. Ett enskilt säkringsinstrument kan identifieras som en säkring av flera typer av risker förutsatt att (a) de säkrade riskerna tydligt kan identifieras, (b) säkringens effektivitet kan visas, och (c) det är möjligt att säkerställa en särskild identifiering mellan säkringsinstrumentet och skilda riskpositioner.

77. Två eller flera derivat, eller delar av dem (eller, i fallet säkring av valutarisk, två eller flera instrument som inte är derivat eller delar av dem, eller en kombination av derivat och instrument som inte är derivat, eller delar av dem), kan betraktas tillsammans och gemensamt identifieras som säkringsinstrumentet, inklusive när den risk eller de risker som uppkommer från vissa derivat motverkar dem som uppkommer från andra. Emellertid uppfyller inte en räntecollar (”interest rate collar”) eller annat derivat där en utfärdad option och en köpt option kombinerar villkoren för ett säkringsinstrument om den eller det, i praktiken, är en utfärdad nettooption (för vilken en nettopremie erhålls). På motsvarande sätt kan två eller flera instrument (eller delar av dem) identifieras som säkringsinstrumentet endast om inget av dem är en utfärdad option eller en utfärdad nettooption.

Säkrad post

Poster som uppfyller villkoren för att vara en säkrad post

78. En säkrad post kan vara en redovisad tillgång eller skuld, ett ej redovisat bindande åtagande, en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Den säkrade posten kan vara (a) en enskild tillgång, skuld, ett bindande åtagande, en mycket sannolik prognostiserad transaktion eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet, eller (b) en grupp av tillgångar, skulder, bindande åtaganden, mycket sannolika prognostiserade transaktioner eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter med likartade riskegenskaper eller (c) i en portföljsäkring av endast ränterisk, en del av den portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder som delar den risk som säkras.

▼M53

_____

▼B

►M22 80. När det gäller säkringsredovisning kan endast tillgångar, skulder, bindande åtaganden och mycket sannolika prognostiserade transaktioner som innefattar en extern part identifieras som säkrade poster. ◄ ►M38 Därmed följer att säkringsredovisning kan tillämpas på transaktioner mellan företag i samma koncern endast i de enskilda eller separata finansiella rapporterna för dessa företag och inte i koncernredovisningen, förutom i koncernredovisning som upprättas av ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10, där transaktioner mellan investmentföretaget och de av dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet inte elimineras i koncernredovisningen. ◄ Enligt IAS 21 elimineras inte vinster och förluster i utländsk valuta på koncerninterna monetära poster i koncernredovisningen när den koncerninterna monetära posten utgör en transaktion mellan två koncernföretag som har olika funktionella valutor. Dessutom kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat.

Identifiering av finansiella poster som säkrade poster

81. Om den säkrade posten är en finansiell tillgång eller finansiell skuld, kan den vara en säkrad post avseende de risker som sammanhänger med endast en del av dess kassaflöden eller verkliga värde (såsom en eller flera utvalda avtalsenliga kassaflöden eller delar av dem eller en procentuell andel av det verkliga värdet) förutsatt att effektiviteten kan mätas. Exempelvis kan en identifierbar och separat mätbar andel av ränteexponeringen för en räntebärande tillgång eller räntebärande skuld identifieras som den säkrade risken (såsom en riskfri räntedel eller referensräntedel av den totala ränteriskexponeringen för ett säkrat finansiellt instrument).

81A. I en säkring av verkligt värde avseende ränteriskexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i sådan säkring) kan den säkrade delen identifieras i termer av ett belopp i en valuta (exempelvis ett belopp i dollar, euro, pund eller rand) i stället för som enskilda tillgångar (eller skulder). Trots att portföljen kan, i riskhanteringssyfte, innefatta tillgångar och skulder, är det belopp som identifieras ett belopp av tillgångar eller ett belopp av skulder. Det är inte tillåtet att identifiera ett nettobelopp som innefattar tillgångar och skulder. Företaget kan säkra en del av den ränterisk som är hänförlig till detta identifierade belopp. Exempelvis, i fallet med en säkring av portfölj med tillgångar som kan betalas i förtid, kan företaget säkra den förändring i verkligt värde som är hänförlig till en förändring i den säkrade räntan baserat på förväntade, i stället för avtalade, räntejusteringstidpunkter. […]

▼B

Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster

82. Om den säkrade posten är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld ska den identifieras som en säkrad post (a) för valutakursrisker eller (b) i sin helhet för alla risker, på grund av svårigheten att avskilja och mäta tillämplig andel av kassaflöden eller förändringar i verkligt värde som sammanhänger med särskilda risker förutom vad gäller valutarisker.

Identifiering av grupper av poster som säkrade poster

83. Likartade tillgångar eller likartade skulder ska läggas ihop och säkras som grupp endast om de enskilda tillgångarna eller enskilda skulderna i gruppen delar den riskexponering som identifieras som säkrad. Dessutom ska den förändring i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i varje enskild post i gruppen förväntas vara ungefär proportionell mot den sammanlagda förändringen i verkligt värde som är hänförlig till den säkrade risken i gruppen med poster.

84. Eftersom ett företag bedömer säkringens effektivitet genom att jämföra förändringen i verkligt värde eller kassaflödet för ett säkringsinstrument (eller grupp med likartade säkringsinstrument) och en säkrad post (eller grupp med likartade säkrade poster), uppfyller inte en jämförelse av ett säkringsinstrument med en sammanlagd nettoposition (exempelvis alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för med en viss säkrad post, villkoren för säkringsredovisning.

Säkringsredovisning

85. I säkringsredovisning sker en redovisning i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄ av motverkande förändringarna i verkligt värde på säkringsinstrumentet och den post som säkras.

86. Det finns tre slags säkringsförhållanden

a) *säkring av verkligt värde:* en säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka ►**M5** vid rapporten över totalresultatet ◄.

b) *kassaflödessäkring:* en säkring av exponeringen för variationer i kassaflöden som (i) är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och (ii) skulle kunna påverka ►**M5** vid rapporten över totalresultatet ◄.

c) *säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet* enligt definition i IAS 21.

87. En säkring av en valutarisk i ett bindande åtagande kan redovisas som en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring.

▼M53

88. **Ett säkringsförhållande uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 89–102 endast om samtliga följande villkor är uppfyllda:**

▼B

a) När säkringen ingås finns det en formell identifiering och dokumentation av säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation ska omfatta identifiering av säkringsinstrumentet, den säkrade post eller transaktion, karaktären på den risk som säkras samt hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet vad gäller att täcka av exponeringen mot förändringar i den säkrade postens verkliga värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken.

b) Säkringen förväntas vara mycket effektiv (se bilaga A, punkterna VT105–VT113) i att uppnå motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken, i överensstämmelse med den ursprungligen dokumenterade strategin för detta särskilda säkringsförhållande.

c) För kassaflödessäkringar måste en prognostiserad transaktion som är föremål för säkring vara mycket sannolik och måste innebära en exponering för förändringar i kassaflöden som ytterst kan påverka rapporterat resultat.

▼M53

d) Effektiviteten i säkringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, det vill säga att det verkliga värdet eller kassaflödena för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken och det verkliga värdet på säkringsinstrumentet kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

▼B

e) Säkringen bedöms fortlöpande och fastställdes som att ha varit mycket effektiv under den räkenskapsperiod för vilken säkringen identifierades.

Säkring av verkligt värde

▼M53

89. **Om en säkring av verkligt värde uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande:**

▼B

a) vinsten eller förlusten från omvärdering av säkringsinstrumentet till verkligt värde (för ett säkringsinstrument som är ett derivat) eller från valutakomponent i dess redovisade värde beräknat i enlighet med IAS 21 (för ett säkringsinstrument som inte är ett derivat) ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och

▼M53

b) Den vinst eller förlust på den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken ska justera det redovisade värdet av den säkrade posten och redovisas i resultatet. Detta gäller om den säkrade posten annars redovisas till anskaffningsvärde. Redovisning av den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade risken i resultatet tillämpas om den säkrade posten är en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9.

▼B

89A. När det gäller en säkring av verkligt värde avseende ränteexponeringen för en del av en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) kan kravet i punkt 89 (b) uppfyllas genom att redovisa den vinst eller förlust som är hänförlig till den säkrade posten antingen

a) i en enskild separat post inom tillgångar, för de räntejusteringsperioder för vilka den säkrade posten är en tillgång, eller

b) i en enskild separat post inom skulder, för de räntejusteringsperioder för vilka den säkrade posten är en skuld.

De separata poster som (a) och (b) ovan hänvisar till ska presenteras bredvid finansiella tillgångar eller finansiella skulder. Belopp som ingår i dessa poster ska tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när de tillgångar eller skulder till vilka de är hänförliga tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M53

90. Om bara vissa särskilda risker som är hänförliga till en säkrad post har säkrats, redovisas förändringar i verkligt värde för den säkrade posten som inte är hänförliga till säkrade risker enligt vad som anges i punkt 5.7.1 i IFRS 9.

▼M40

91. Ett företag ska framåtriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkt 89 om

a) säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller inlöses. I detta syfte är utbytet eller omsättningen av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådant utbyte eller sådan omsättning ingår i företagets dokumenterade säkringsstrategi. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om

i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna. I detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (även kallad *clearingorganisation* eller *clearingagentur*) eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund hos en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing. När parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter ska denna punkt dock bara vara tillämplig om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart.

▼M40

ii) Andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten. Sådana ändringar är begränsade till de som är i överensstämmelse med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa förändringar inbegriper förändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder, samt påförda avgifter.

▼B

b) säkringen uppfyller inte längre kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88, eller

c) företaget häver identifieringen.

92. Varje justering som uppkommer på grund av 89 (b) avseende det redovisade värdet för ett säkrat finansiellt instrument på vilket effektivräntemetoden används (eller, i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, avseende den ►M5 separata posten i rapporten över finansiell ställning ◄ som beskrivs i punkt 89A) ska periodiseras i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och ska påbörjas inte senare än när den säkrade posten upphör att justeras för förändringar i det verkliga värde som är hänförligt till den risk som säkras. Justeringen baseras på en omräknad effektiv ränta per det datum när periodiseringen börjar. Om, i fallet med en säkring av verkligt värde avseende ränteriskexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast i en sådan säkring) är det inte praktiskt genomförbart med periodisering genom användande av en omräknad effektiv ränta, ska emellertid justeringen periodiseras genom användande av en linjär avskrivningsmetod. Justeringen ska vara periodiserad i sin helhet vid förfall av det finansiella instrumentet, eller i fallet med en portföljsäkring av ränterisk, vid utgång av relevant räntejusteringsperiod.

93. När ett oredovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post, redovisas den efterföljande ackumulerade förändringen i verkligt värde för det bindande åtagandet som är hänförligt till den säkrade risken, som en tillgång eller skuld med en motsvarande vinst eller förlust redovisad i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (se punkt 89 (b)). Förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet redovisas också i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

94. När ett företag ingår ett bindande åtagande att förvärva en tillgång eller ta på sig en skuld och det bindande åtagandet är en säkrad post i en säkring av verkligt värde, justeras det första redovisade värdet för tillgången eller skulden, som är följden av att företaget uppfyller sitt bindande åtagande, så att det innefattar den ackumulerade förändringen i det bindande åtagandets verkliga värde som är hänförligt till den säkrade risk som redovisats i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

Säkring av kassaflöde

95. Om en kassaflödessäkring uppfyller villkoren i punkt 88 under perioden ska den redovisas enligt följande

a) den del av vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄, och

b) den ineffektiva delen av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄.

▼M53

96. Mer exakt redovisas en kassaflödessäkring enligt följande

▼B

a) den separata komponenten i eget kapital som är förknippad med den säkrade posten justeras till det lägre av följande (i absoluta belopp)

i) den ackumulerade vinst eller förlust på säkringsinstrumentet från den tidpunkt säkringen ingicks, och

ii) den ackumulerade förändringen i verkligt värde (nuvärde) av förväntade framtida kassaflöden från den säkrade posten från den tidpunkt säkringen ingicks.

b) återstående vinst eller förlust för säkringsinstrumentet eller identifierad del av det (som inte är en effektiv säkring) redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, och

▼M53

c) om ett företags dokumenterade riskhanteringsstrategi för ett särskilt säkringsförhållande undantar en särskild del av vinsten eller förlusten eller hänförliga kassaflöden för säkringsinstrumentet (se punkterna 74, 75 och 88 a) från bedömningen av säkringseffektiviteten, redovisas den undantagna delen av vinst eller förlust i enlighet med punkt 5.7.1 i IFRS 9.

▼M22

97. Om en säkring av en prognostiserad transaktion senare leder till redovisning av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, ska de hänförliga vinster eller förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 omklassificeras från eget kapital till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (såsom i de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas). Om ett företag förväntar sig att en förlust som redovisats i övrigt totalresultat, helt eller delvis, inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering och redovisa det i resultatet.

▼B

98. Om en säkring av en prognostiserad transaktion därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller en prognostiserad transaktion för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld blir ett bindande åtagande för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget anta som redovisningsprincip (a) eller (b) nedan:

►M5 a) Det omklassificerar och redovisar de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) i samma period eller samma perioder under vilken eller vilka den förvärvade tillgången eller påtagna skulden påverkar resultatet (såsom i de perioder där avskrivningskostnad eller kostnad för sålda varor redovisas). Om ett företag väntar sig att hela eller del av förlust som redovisats i övrigt totalresultat inte kommer att återvinnas i en eller flera framtida perioder ska det emellertid omklassificera från eget kapital till resultatet det belopp som inte väntas bli återvunnet som en omklassificeringsjustering.

▼B

b) Det tar bort de hänförliga vinster och förluster som redovisats i övrigt totalresultat enligt punkt 95 ◄ och inkluderar dem i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden.

99. Ett företag ska anta antingen (a) eller (b) i punkt 98 som sin redovisningsprincip och ska tillämpa principen konsekvent på alla säkringar för vilken punkt 98 är tillämplig.

▼M22

100. För kassaflödessäkringar som inte omfattas av punkt 97 och 98, ska belopp som redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital och till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (enligt omarbetning 2007)) under samma period eller perioder som de säkrade prognostiserade kassaflödena påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).

▼M40

101. I något av följande fall ska ett företag framåtriktat upphöra med den säkringsredovisning som anges i punkterna 95–100:

a) Säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller löses in. I detta fall ska den ackumulerade vinsten eller förlusten på det säkringsinstrument som har redovisats i övrigt totalresultat från den räkenskapsperiod då säkringen blev effektiv (se punkt 95 a) kvarstå i en separat komponent i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100. I detta syfte är utbytet eller omsättningen av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådant utbyte eller sådan omsättning ingår i företagets dokumenterade säkringsstrategi. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om:

i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar avtalar om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna. I detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (även kallad *clearingorganisation* eller *clearingagent*) eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund hos en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing. När parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter ska denna punkt dock bara vara tillämplig om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart.

▼M40

ii) Andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten. Sådana ändringar är begränsade till de som är i överensstämmelse med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa förändringar inbegriper förändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder, samt påförda avgifter.

▼B

b) Säkringen uppfyller inte längre kriterierna för säkringsredovisning i punkt 88. I detta fall ska den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100.

c) Den prognostiserade transaktionen förväntas inte längre inträffa, i vilket fall den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)), ska ►M5 omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering ◄. En prognostiserad transaktion som inte längre är mycket sannolik (se punkt 88 (c)) kan fortfarande förväntas inträffa.

d) Företaget häver identifieringen. När det gäller säkringar av en prognostiserad transaktion, ska den ackumulerade vinst eller förlust avseende säkringsinstrumentet, som kvarstår ►M5 redovisad i övrigt totalresultat ◄ från perioden när säkringen var effektiv (se punkt 95 (a)) kvarstå som separat post i eget kapital fram till dess att den prognostiserade transaktionen inträffar eller inte längre förväntas inträffa. När transaktionen inträffar, tillämpas punkt 97, 98 eller 100. Om transaktionen inte längre förväntas inträffa, ska den ackumulerade vinsten eller förlusten som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ ►M5 omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering ◄.

Säkringar av en nettoinvestering

102. Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet, inklusive en säkring av en monetär post som redovisas som en del av en nettoinvestering (se IAS 21), ska redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar

▼M5

(a) den del av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (se punkt 88) ska redovisas i övrigt totalresultat, och

(b) den ineffektiva delen ska redovisas i resultatet.

▼M11

Den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som redovisats i övrigt totalresultat ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1 (omarbetad 2007)) enligt punkterna 48–49 i IAS 21 vid avyttring eller delavyttring av utlandsverksamheten.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

103. Ett företag ska tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som publicerades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska inte tillämpa denna standard (inklusive de ändringar som publicerades i mars 2004) för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005 om det inte samtidigt tillämpar IAS 32 (utfärdad i december 2003). Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

103A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkt 2 (j) för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRIC 5, *Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder,* på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M53

103B. [utgår]

103C. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 95 a, 97, 98, 100, 102, 108 och VT99B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

103D. [utgår]

▼M11

103E. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar en ändring av punkt 102. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼M53

103F. [utgår]

▼M14

_____

▼M15

103G. Ett företag ska tillämpa punkt VT99BA, VT99E, VT99F, VT110A och VT110B retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare, enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar *Poster berättigade för säkringsredovisning* (ändring i IAS 39) för perioder som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta.

▼**M53**

103H.–103J. [utgår]

103K. *Förbättringar av IFRS*, som utfärdades i april 2009, ändrade punkterna 2 g, 97 och 100. Ett företag ska tillämpa ändringarna i dessa punkter på alla kontrakt som inte har löpt ut för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

103L.–103P. [utgår]

▼**M33**

103Q. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 9, 13, 28, 47, 88, VT46, VT52, VT64, VT76, VT76A, VT80, VT81 och VT96 ändrades, att punkt 43A lades till och att punkterna 48–49, VT69–VT75, VT77–VT79 och VT82 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M38**

103R. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 2 och 80 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M52**

103T. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 2, 9, 43, 47, 55, VT2, VT4 och VT48 ändrades och att punkterna 2A, 44A, 55A och VT8A–VT8C lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

103U. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2, 8, 9, 71, 88–90, 96, VT95, VT114, VT118 och rubrikerna ovanför VT133 och strök punkterna 1, 4–7, 10–70, 103B, 103D, 103F, 103H–103J, 103L–103P, 103S, 105–107A, 108E–108F, VT1–VT93 och VT96. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

103V. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 2 och VT33. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M53**

104. Denna standard ska tillämpas retroaktivt med undantag av vad som anges i punkt 108. Ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste föregående redovisade perioden och alla övriga jämförelsetal ska justeras som om denna standard alltid hade används såvida det inte är praktiskt ogenomförbart att räkna om uppgifterna. I det fall omräkning är praktiskt ogenomförbart ska företaget lämna upplysning om detta och ange i vilken utsträckning uppgifterna räknats om.

105.–107A. [utgår]

▼M5

108. Ett företag ska inte justera det redovisade värdet på icke-finansiella tillgångar och icke-finansiella skulder för att utesluta vinster och förluster som är hänförliga till kassaflödessäkringar som inkluderats i det redovisade värdet före början av det räkenskapsår när denna standard tillämpas första gången. I början av den räkenskapsperiod i vilken denna standard tillämpas första gången ska varje belopp som redovisas utanför resultatet (i övrigt totalresultat eller direkt under eget kapital) för en säkring av ett bindande åtagande som enligt denna standard redovisas som en säkring av verkligt värde omklassificeras som tillgång eller skuld, förutom när det gäller en säkring av valutarisk som fortsätter att behandlas som en kassaflödessäkring.

▼B

108A. Företag ska tillämpa sista meningen i punkt 80, samt punkterna VT99A och VT99B för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om företaget har identifierat posten som säkrad i en extern prognostiserad transaktion som

a) är uttryckt i den funktionella valutan för företaget som ingått transaktionen,

b) ger upphov till en exponering som kommer att påverka koncernresultatet (det vill säga är uttryckt i en annan valuta än koncernens rapporteringsvaluta), och

c) skulle ha uppfyllt villkoren för säkringsredovisning om den inte hade varit uttryckt i den funktionella valuta för företaget som ingick transaktionen,

det kan påverka säkringsredovisningen i koncernredovisningen under perioden eller perioderna före datumet för tillämpning den sista meningen i punkt 80, samt punkterna VT99A och VT99B.

108B. Ett företag behöver inte tillämpa punkt VT99B för jämförande information rörande perioderna före datumet för tillämpning av sista meningen i punkt 80 och punkt VT99A.

▼M53

108C. Punkterna 73 och VT8 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2008. Punkt 80 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning av samtliga ändringar är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M40

108D. Novation av derivat och fortlöpande tillämpning av säkringsredovisning (ändringar i IAS 39), som utfärdades i juni 2013, innebar att punkterna 91 och 101 ändrades och punkt AG113A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Ett företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M53

108E.–108F. [utgår]

▼B

UPPHÄVANDE AV ANDRA UTTALANDEN

109. Standarden ersätter IAS 39, *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering*, som omarbetades i oktober 2000.

110. Denna standard och bifogad vägledning vid införande ersätter den vägledning vid införande som utfärdades av IASC:s *IAS 39 Implementation Guidance Committee*.

Bilaga

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

▼M53

_____

▼B

SÄKRING (punkterna 71–102)

Säkringsinstrument (punkterna 72–77)

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning (punkterna 72 och 73)

VT94. Den potentiella förlusten på en option som ett företag utfärdar kan vara betydligt högre än den potentiella vinsten på en säkrad post som är hänförlig till optionen. Med andra ord är en utfärdad option inte effektiv när det gäller att minska en säkrad posts resultatexponering. Därför uppfyller inte en utfärdad option villkoren för säkringsinstrument såvida den inte är identifierad som en täckning av en köpt option, inklusive en som är inbäddad i ett annat finansiellt instrument (exempelvis en utfärdad köpoption som används för att säkra en inlösningsbar skuld). Omvänt gäller att en köpt option har potentiella vinster som motsvarar eller överstiger förlusterna och därför kan minska resultatexponeringen avseende förändringar i verkliga värden eller kassaflöden. Därför kan en sådan option uppfylla villkoren för ett säkringsinstrument.

▼M53

VT95. En finansiell tillgång värderad till upplupet anskaffningsvärde kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av valutarisk.

_____

▼B

VT97. Ett företags egna egetkapitalinstrument ingår inte i företagets finansiella tillgångar eller finansiella skulder och kan därför inte identifieras som säkringsinstrument.

Säkrade poster (punkterna 78–84)

Poster som uppfyller villkoren för säkring (punkterna 78–80)

VT98. Ett bindande åtagande att förvärva ett företag i ett rörelseförvärv kan bara vara en säkrad post avseende valutarisken, eftersom övriga risker som säkras inte specifikt kan identifieras och värderas. Dessa andra risker är allmänna affärsrisker.

▼B

VT99. Ett innehav enligt kapitalandelsmetoden kan inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom kapitalandelsmetoden innebär att det är ägarföretagets andel av intresseföretagets resultat som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, inte förändringar i verkligt värde för innehavet. Av ett liknande skäl kan ett innehav i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom det är dotterföretagets resultat som redovisas i koncernredovisningens resultat, och inte förändringar i innehavets verkliga värde. En säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet är annorlunda, eftersom det är en säkring av exponeringen för utländsk valuta, inte en säkring av verkligt värde avseende förändringen i innehavets värde.

VT99A. Punkt 80 anger att i koncernredovisningen kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad koncernintern transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i en kassaflödessäkring under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som genomför transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat. I detta syfte kan ett företag vara ett moderföretag, dotterföretag, intresseföretag, joint venture eller filial. Om valutarisken för en prognostiserad transaktion inte påverkar koncernens resultat, kan den prognostiserade transaktionen inte uppfylla villkoren för en säkrad post. Detta är vanligtvis fallet för royaltybetalningar, räntebetalningar eller förvaltningsbetalningar mellan företag i samma koncern såvida det inte finns en hänförlig extern transaktion. Om valutarisken för en prognostiserad transaktion påverkar koncernens resultat, kan emellertid den prognostiserade koncerninterna transaktionen uppfylla villkoren för en säkrad post. Ett exempel är prognostiserad försäljning eller varuinköp mellan företag i samma koncern om det föreligger en framtida försäljning av varor i lager till en part utanför koncernen. På motsvarande sätt gäller att en prognostiserad koncernintern försäljning av anläggning och utrustning från det koncernföretag som tillverkat den till en ett koncernföretag som ska använda anläggningen och utrustningen i sin verksamhet kan påverka koncernens resultat. Detta kan exempelvis inträffa därför att anläggning och utrustning kommer att skrivas av, av det förvärvande företaget och det värde som ursprungligen redovisats för anläggning och utrustning kan förändras om den prognostiserade transaktionen är uttryckt i en annan valuta den funktionella valutan för det förvärvande företaget.

▼M5

VT99B. Om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning ska varje vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat enligt punkt 95 (a) omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering i samma period eller perioder under vilken eller vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar koncernens resultat.

▼M15

VG99BA. Ett företag kan identifiera alla ändringar i kassaflöden eller verkligt värde för en säkrad post i ett säkringsförhållande. Ett företag kan också identifiera enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk). Realvärdet för en köpt option som är ett säkringsinstrument (förutsatt att den har samma huvudsakliga villkor som den identifierade risken), men inte dess tidsvärde, återspeglar en ensidig risk i en säkrad post. Ett företag

▼M15

kan exempelvis identifiera variationer i utfall för framtida kassaflöden på grund av en prisökning för ett prognostiserat råvaruköp. I en sådan situation identifieras endast förluster av kassaflöden som är följden av en ökning av priset över den angivna nivån. Den säkrade risken innefattar inte tidsvärdet för en köpt option eftersom tidsvärdet inte är en del av den prognostiserade transaktionen som påverkar resultatet (punkt 86 (b)).

▼B

Identifiering av finansiella poster som säkrade poster (punkterna 81 och 81A)

VT99C. […] Företaget kan identifiera alla kassaflöden från hela den finansiella tillgången eller den finansiella skulden som den säkrade posten och säkra dem för enbart en viss risk (exempelvis endast för förändringar som är hänförliga till förändringar i LIBOR). Exempelvis, när det gäller en finansiell skuld vars effektiva ränta ligger 100 räntepunkter under LIBOR kan ett företag som den säkrade posten identifiera hela skulden (det vill säga det nominella beloppet plus ränta till LIBOR minus 100 räntepunkter) och säkra förändringen i verkligt värde eller kassaflödena från hela denna skuld som är hänförlig till förändringar i LIBOR. Företaget kan också välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivning i punkt VT100.

VT99D. Dessutom, om ett fastförräntat finansiellt instrument säkras en viss tid efter dess uppkomst och räntorna har förändrats under tiden, kan företaget identifiera en del som motsvarar referensräntan […]. Ponera exempelvis att ett företag ger ut en fastförräntad finansiell tillgång om 100 VE som har en effektiv ränta om 6 procent vid en tidpunkt när LIBOR är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång en tid senare när LIBOR stigit till 8 procent och tillgångens verkliga värde har minskat till 90 VE. Företaget beräknar att om det hade förvärvat tillgången det datum när det först identifierar den som den säkrade posten till det verkliga värdet den hade då om 90 VE, skulle den effektiva räntan varit 9,5 procent. […] Företaget kan identifiera en LIBOR-del på 8 procent som består delvis av de avtalsenliga räntebetalningarna och delvis av skillnaden mellan det aktuella verkliga värdet (det vill säga 90 VE) och det belopp som ska betalas tillbaka vid förfall (det vill säga 100 VE).

▼M15

VG99E. Punkt 81 tillåter ett företag att identifiera något annat än ett finansiellt instruments hela förändring i verkligt värde eller variationer i kassaflödena för ett finansiellt instrument. Exempel:

a) Ett finansiellt instruments samtliga kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöde eller verkligt värde hänförliga till vissa (men inte alla) risker.

b) Vissa (men inte alla) av ett finansiellt instruments kassaflöden kan identifieras för ändringar i kassaflöden eller verkligt värde hänförliga till alla eller bara vissa risker (det vill säga en ”andel” av det finansiella instrumentets kassaflöden kan identifieras för ändringar hänförliga till alla eller enbart vissa risker).

▼**M15**

VG99F. För att vara berättigad för säkringsredovisning måste de identifierade riskerna och andelarna vara separat identifierbara delar av det finansiella instrumentet. Vidare måste förändringar, som uppkommer från förändringar i de identifierade riskerna och andelarna, i kassaflöden eller verkligt värde av hela det finansiella instrumentet kunna värderas på ett tillförlitligt sätt. Exempel:

a) För ett fastförräntat finansiellt instrument som är säkrat mot ändringar i verkligt värde hänförliga till ändringar i en riskfri ränta eller en referensränta, betraktas den riskfria räntan eller referensräntan vanligen som både en del av det finansiella instrumentet som går att identifiera separat och som går att mäta på ett tillförlitligt sätt.

b) Inflation går inte att identifiera separat eller mäta på ett tillförlitligt sätt och kan inte identifieras som en risk eller en andel av ett finansiellt instrument såvida inte kraven i (c) är uppfyllda.

c) En avtalsenligt angiven inflationsandel av kassaflödena för en redovisad obligation som är knuten till inflationen (förutsatt att det inte finns något krav på att separat redovisa ett inbäddat derivat) går att identifiera separat och kan mätas på ett tillförlitligt sätt så länge instrumentets övriga kassaflöden inte påverkas av inflationsandelen.

▼**B**

Identifiering av icke-finansiella poster som säkrade poster (punkt 82)

VT100. Ändringar i pris på en del av eller komponent i av en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld har inte normalt en förutsägbar, separat mätbar effekt på postens pris, som är jämförbar med effekten av exempelvis förändrade marknadsräntor eller obligationskurser. Därmed är en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld en säkrad post endast i sin helhet eller för valutarisk. Om det finns en skillnad mellan villkoren för säkringsinstrumenten och den säkrade posten (såsom för en säkring av det prognostiserade köpet av brasilianskt kaffe genom att använda ett terminskontrakt för att köpa colombianskt kaffe på i övrigt likartade villkor) kan säkringsförhållandet ändå uppfylla villkoren för ett säkringsförhållande förutsatt att alla villkor i punkt 88 uppfylls, inklusive det att säkringen förväntas vara mycket effektiv. För detta ändamål kan beloppet för säkringsinstrumentet vara större eller mindre än det för den säkrade posten om detta förbättrar effektiviteten i säkringsförhållandet. Exempelvis skulle en regressionsanalys kunna utföras för att visa på ett statistiskt samband mellan den säkrade posten (exempelvis en transaktion i brasilianskt kaffe) och säkringsinstrumentet (exempelvis en transaktion i colombianskt kaffe). Om det finns ett giltigt statistiskt samband mellan de två variablerna (det vill säga mellan enhetspriserna för brasilianskt kaffe och colombianskt kaffe), kan regressionslinjens lutning användas för att ta fram den säkringskvot som kommer att maximera den förväntade effektiviteten. Om exempelvis regressionslinjens lutning är 1,02 maximerar en säkringskvot baserad på 0,98 enheter säkrade poster på 1,00 mängd av säkringsinstrumentet den förväntade effektiviteten. Säkringsförhållandet kan emellertid leda till ineffektivitet som redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ under säkringsförhållandets löptid.

▼B

Identifiering av grupper av poster som säkrade poster (punkterna 83 och 84)

VT101. En säkring av en total nettoposition (exempelvis nettot av alla fastförräntade tillgångar och fastförräntade skulder med likartade löptider), i stället för en viss säkrad post, uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning. Dock kan nästan samma effekt på ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ av säkringsredovisning för denna typ av säkringsförhållande uppnås genom att identifiera som den säkrade posten del av de underliggande posterna. Exempelvis kan en bank ha tillgångar om 100 VE och skulder om 90 VE där risker och villkor är av likartad karaktär och säkra nettoexponeringen om 10 VE. Banken kan då identifiera 10 VE av dessa tillgångar som den säkrade posten. Denna identifiering kan användas om sådana tillgångar och skulder är fastförräntade instrument, i vilket fall det är en säkring av verkligt värde eller om de är instrument med rörlig ränta, i vilket fall det är en kassaflödessäkring. På motsvarande sätt kan ett företag ha ett bindande åtagande att göra ett köp i utländsk valuta om 100 VE och ett bindande åtagande att sälja i den utländska valutan om 90 VE. Företaget kan då säkra nettoexponeringen om 10 VE genom att köpa ett derivat och identifiera det som ett säkringsinstrument som är hänförligt till 10 VE av det bindande köpåtagandet om 100 VE.

Säkringsredovisning (punkterna 85–102)

VT102. Ett exempel på en säkring av verkligt värde är en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde på ett fastförräntat skuldinstrument som följd av ändrade räntesatser. En sådan säkring kan ingås av emittenten eller ►**M5** ägaren ◄.

VT103. Ett exempel på en kassaflödessäkring är användandet av en swap för att byta lån med rörlig ränta till lån med fast ränta (det vill säga en säkring av en framtida transaktion där de framtida kassaflödena som säkras är de framtida räntebetalningarna).

VT104. En säkring av ett bindande åtagande (exempelvis en säkring av den förändring i bränslepris som är hänförlig till ett oredovisat avtalsenligt åtagande av ett elföretag att köpa bränsle till ett fast pris) är en säkring av en exponering för en förändring i verkligt värde. Alltså är en sådan säkring en säkring av verkligt värde. Enligt punkt 87 kan emellertid en säkring av en valutarisk för ett bindande åtagande som alternativ redovisas som en kassaflödessäkring.

Bedömning av säkringens effektivitet

VT105. En säkring betraktas som mycket effektiv endast om bägge de följande villkoren är uppfyllda:

a) När säkringen ingås och under efterföljande perioder förväntas säkringen vara mycket effektiv när det gäller att resultera i motverkande förändringar i verkligt värde eller kassaflöden som är hänförliga till den säkrade risken under den period för vilken säkringen är identifierad. En sådan förväntan kan visas på olika sätt, inklusive en jämförelse av tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade post som är

▼B

hänförliga till den säkrade risken med tidigare förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för säkringsinstrumentet, eller genom att visa på ett starkt statistiskt samband mellan det verkliga värdet eller kassaflöden för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet. Företaget kan välja en säkringskvot som inte är 1:1 i syfte att förbättra säkringens effektivitet enligt beskrivning i punkt VT100.

b) De faktiska resultaten av säkringen ligger inom intervallet 80–125 procent. Om exempelvis faktiska resultat var sådana att förlusten på säkringsinstrumentet är 120 VE och vinsten på kontantinstrumenten 100 VE kan effektiviteten beräknas som 120/100, vilket är 120 procent eller som 100/120, som är 83 procent. I detta exempel, under antagande att säkringen uppfyller villkoren i (a) skulle företaget sluta sig till att säkringen varit mycket effektiv.

VT106. Effektiviteten bedöms, som minimum, per den tidpunkt företaget upprättar årsbokslut eller delårsrapport.

VT107. Standarden anger inte någon viss metod för bedömning av säkringens effektivitet. Den metod företaget väljer för bedömning av säkringens effektivitet beror på företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis om företagets riskhanteringsstrategi är att justera beloppet för säkringsinstrumentet återkommande för att återspegla förändringar i den säkrade positionen, behöver företaget visa att säkringen förväntas vara mycket effektiv endast för perioden fram till dess att beloppet för säkringsinstrumentet justeras nästa gång. I vissa fall använder ett företag olika metoder för olika typer av säkringar. Ett företags dokumentation av säkringsstrategin inkluderar företagets metoder för bedömning av effektivitet. Dessa metoder kommer att ange huruvida bedömningen inbegriper samtliga vinster och förluster på ett säkringsinstrument eller om instrumentets tidsvärde är undantaget.

VT107A. […].

VT108. Om de huvudsakliga villkoren för säkringsinstrumentet och säkrad tillgång, skuld, bindande åtagande eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner är likadana, kan förändringarna i verkligt värde och kassaflöden som är hänförliga till den risk som säkras förväntas motverka varandra i sin helhet, både när säkringen ingås och efteråt. En ränteswap, exempelvis, kan förväntas vara en effektiv säkring om de nominella beloppen, löptid, räntejusteringstidpunkter, datum för räntebetalningar och betalningar av nominella belopp samt grunden för ränteberäkningar är samma för säkringsinstrumentet och den säkrade posten. Dessutom kan en säkring av ett mycket sannolikt prognostiserat förvärv av en råvara med terminskontrakt förväntas vara mycket effektiv om

a) terminskontraktet avser köp av samma mängd av samma råvara per samma tidpunkt och plats som det säkrade prognostiserade köpet,

▼B

b) terminskontraktets verkliga värde vid avtalets ingående är noll, och

c) antingen förändringen i rabatten eller premien på terminskontraktet undantas från bedömningen av effektivitet och redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ eller om förändringen i förväntade kassaflöden på den mycket sannolika prognostiserade transaktionen baseras på råvarans terminspris.

VT109. Ibland uppväger säkringsinstrumentet endast en del av den säkrade risken. Exempelvis skulle en säkring inte vara helt och hållet effektiv om säkringsinstrumentet och den säkrade posten är uttryckta i olika valutor som inte rör sig lika. Dessutom skulle en säkring med derivat av en ränterisk inte vara helt och hållet effektiv om delar av förändringen i verkligt värde för derivatet beror på motpartens kreditrisk.

VT110. För att säkringen ska uppfylla villkoren för särskild säkringsredovisning, måste säkringen vara kopplad till en viss angiven och identifierad risk och inte enbart till övergripande affärsrisker för företaget och den måste ytterst påverka företagets resultat. En säkring av risken för inkurans av en fysisk tillgång eller risken för att expropriation vidtas av en regering uppfyller inte villkoren för säkringsredovisning – effektiviteten kan inte mätas i och med att dessa risker inte kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

▼M15

VG110A. Punkt 74 (a) tillåter ett företag att skilja ett optionsavtals realvärde och tidsvärde åt och identifiera enbart ändringen i optionens realvärde som säkringsinstrument. En sådan identifiering kan leda till ett säkringsförhållande som är fullständigt effektivt i att uppnå motverkande förändringar i kassaflöden hänförliga till en säkrad ensidig risk för en prognostiserad transaktion, om de huvudsakliga villkoren för den prognostiserade transaktionen och säkringsinstrumentet är desamma.

VG110B. Om ett företag identifierar en köpt option i sin helhet som säkringsinstrumentet för en ensidig risk som uppstår på grund av en prognostiserad transaktion är säkringsförhållandet inte fullständigt effektivt. Detta beror på att den premie som betalats för optionen innefattar tidsvärde och, vilket anges i punkt VT99BA, en identifierad ensidig risk innefattar inte en options tidsvärde. I den situationen blir det därför ingen motverkan mellan de kassaflöden som är hänförliga till den erlagda optionspremiens tidsvärde och den identifierade säkrade risken.

▼B

VT111. När det gäller ränterisk kan säkringens effektivitet bedömas genom att upprätta en löptidsanalys för finansiella tillgångar och finansiella skulder som visar ränteexponeringen netto för varje period, förutsatt att nettoexponeringen är hänförlig till en viss tillgång eller skuld (eller en viss grupp av tillgångar eller skulder eller en viss andel av dem) som ger upphov till nettoexponeringen och säkringens effektivitet bedöms mot denna tillgång eller skuld.

▼B

VT112. Vid bedömningen av säkringens effektivitet beaktar företaget normalt pengars tidsvärde. Den fasta räntan på en säkrad post behöver inte exakt matcha den fasta räntan på en swap som är identifierad som en säkring av verkligt värde. Inte heller behöver den rörliga räntan på en räntebärande tillgång eller skuld vara samma som den rörliga räntan på en swap som är identifierad som en kassaflödessäkring. En swaps verkliga värde härrör från dess nettoregleringar. De fasta och rörliga räntorna på en swap kan ändras utan att påverka nettoregleringen om båda ändras med samma belopp.

VT113. Om ett företag inte uppfyller kriterierna för säkringens effektivitet, upphör företaget med säkringsredovisningen från den sista tidpunkt när det gick att visa säkringens effektivitet. Om företaget identifierar den händelse eller förändrade omständigheter som var orsak till att säkringsförhållandet inte uppfyllde effektivitetskriterierna, och visar att säkringen var effektiv tills dess denna händelse eller de förändrade omständigheterna inträffade, upphör företaget emellertid med säkringsredovisning från tidpunkten för denna händelse eller förändrade omständigheter.

▼M40

VT113A. För att undvika tvivel ska effekterna av att ersätta den ursprungliga motparten med en clearingmotpart och att företa de därmed sammanhängande ändringarna på det sätt som beskrivs i punkterna 91 a ii och 101 a ii avspeglas i värderingen av säkringsinstrumentet och därför vid bedömningen av säkringens effektivitet och värderingen av säkringsförhållandets effektivitet.

▼B

Säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk

▼M53

VT114. När det gäller en säkring av verkligt värde för en ränterisk hänförlig till en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder, skulle ett företag uppfylla kraven i denna standard om det följer de tillvägagångssätt som återges i a–i och i punkterna VT115–VT132 nedan.

a) Som del av riskhanteringsprocessen identifierar företaget en portfölj med poster vars ränterisk det vill säkra. Portföljen kan bestå av endast tillgångar, endast skulder eller av både tillgångar och skulder. Företaget kan identifiera två eller fler portföljer, i vilket fall det tillämpar vägledningen nedan på varje portfölj separat.

▼B

b) Företaget gör en analys och delar in portföljen i räntejusteringsperioder baserat på förväntade, och inte avtalade, räntejusteringstidpunkter. Denna analys kan utföras på olika sätt, inklusive att hänföra kassaflöden till perioder i vilka de väntas inträffa, eller hänföra kapitalbelopp till alla perioder fram till dess nästa räntejustering förväntas inträffa.

▼B

c) Baserat på denna analys beslutar företaget vilket belopp det vill säkra. Företaget identifierar som den säkrade posten ett belopp avseende tillgångar eller skulder (men inte ett nettobelopp) i den identifierade portföljen motsvarande det belopp det vill identifiera som säkrat. […]

d) Företaget identifierar den ränterisk det säkrar. Denna risk skulle kunna vara en andel av ränterisken i var och en av posterna i den säkrade positionen, såsom en referensränta (exempelvis LIBOR).

e) Företaget identifierar ett eller flera säkringsinstrument för varje räntejusteringsperiod.

f) Företaget använder identifieringarna i (c)–(e) ovan vid bedömning vid säkringens ingående och efterföljande perioder av huruvida säkringen förväntas vara mycket effektiv under den period för vilken säkringen är identifierad.

g) Med regelbundna intervall värderar företaget förändringen i verkligt värde för den säkrade posten (definierad i (c)) som är hänförlig till den säkrade risken (definierad i (d)), […]. Förutsatt att säkringen fastställs som att den faktiskt har varit mycket effektiv när den bedömdes med företagets dokumenterade metod för bedömning av effektivitet, redovisar företaget förändringen i verkligt värde för den säkrade posten som en vinst eller förlust i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ och i en eller två poster i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ enligt beskrivning i punkt 89A. Förändringen i verkligt värde behöver inte fördelas på enskilda tillgångar eller skulder.

h) Företaget värderar förändringen i verkligt värde för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten (definierat i (e)) och redovisar den som en vinst eller förlust i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄. Det verkliga värdet för säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten redovisas som en tillgång eller skuld i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄.

i) Effektivitet ([1]) redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ som skillnaden mellan förändringen i verkligt värde enligt (g) och den enligt (h).

VT115. Denna metod beskrivs utförligare nedan. Metoden ska tillämpas endast på en säkring av verkligt värde avseende den ränterisk som finns i en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder.

VT116. Den portfölj som identifieras i punkt VT114 (a) kan innehålla tillgångar och skulder. Alternativt kan det vara en portfölj med bara tillgångar eller bara skulder. Portföljen används för att fastställa det belopp avseende tillgångar eller skulder som företaget vill säkra. Portföljen i sig identifieras emellertid inte som den säkrade posten.

([1]) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼B

VT117. Vid tillämpning av punkt VT114 (b) fastställer företaget den förväntade räntejusteringstidpunkten för en post som den tidigare av de tidpunkter när denna post väntas förfalla eller räntejusteras till marknadsräntor. De förväntade räntejusteringstidpunkterna uppskattas när säkringen ingås och under säkringens löptid, baserat på betalningshistorik och annan tillgänglig information, inklusive information och förväntningar rörande andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period, räntesatser och samspelet mellan dem. Företag som inte har någon företagsspecifik betalningshistorik eller otillräcklig betalningshistorik använder en jämförelsegrupps betalningshistorik för jämförbara finansiella instrument. Dessa uppskattningar granskas med jämna intervall och uppdateras baserat på nya erfarenheter. När det gäller en fastförräntad post som kan betalas i förtid är förväntad räntejusteringstidpunkt den tidpunkt vid vilken posten väntas bli betald såvida den inte räntejusteras till marknadsräntor vid en tidigare tidpunkt. För en grupp med likartade poster kan uppdelningen i perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter ta formen av fördelning av en procentuell andel av gruppen, i stället för enskilda poster, på varje period. Ett företag kan tillämpa andra metoder för sådana fördelningsändamål. Exempelvis kan det använda en multiplikator för andel låntagare som betalar sina lån i förtid under viss period för att fördela amorterande lån på perioder baserat på förväntade räntejusteringstidpunkter. Metoden för en sådan fördelning ska emellertid vara förenlig med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

▼M53

VT118. Som exempel på identifieringen i punkt VT114 c, om ett företag under en viss räntejusteringsperiod uppskattar att det har fastförräntade tillgångar för 100 VE och fastförräntade skulder för 80 VE och beslutar att säkra hela nettopositionen om 20 VE, identifierar det som säkrad post tillgångar till ett belopp om 20 VE (en andel av tillgångarna). Identifieringen uttrycks som ett ”belopp i en valuta” (exempelvis belopp i dollar, euro, pund eller rand) och inte som enskilda tillgångar. Därav följer att alla tillgångar (eller skulder) från vilka det säkrade beloppet tas – det vill säga hela beloppet om 100 VE för tillgångarna i ovanstående exempel – måste vara poster vars verkliga värde förändras vid förändringar i den ränta som säkras[…].

▼B

VT119. Företaget följer också de andra kraven på identifiering och dokumentation som återfinns i punkt 88 (a). För en portföljsäkring av ränterisk, anger denna identifiering och dokumentation företagets principer avseende alla de variabler som används för att identifiera det belopp som säkras och hur effektivitet mäts, inklusive följande

a) vilka tillgångar och skulder som ska innefattas i portföljsäkringen och den grund som används för att ta bort dem från portföljen.

▼B

b) hur företaget uppskattar räntejusteringstidpunkter, inklusive vilka ränteantaganden som ligger bakom uppskattningar av andel låntagare som betalar sina lån i förtid under en viss period och grunden för att ändra dessa uppskattningar. Samma metod används vid både de första uppskattningar som görs per den tidpunkt en tillgång eller skuld innefattas i den säkrade portföljen och för senare ändringar av dessa uppskattningar.

c) antal och längd för räntejusteringsperioderna.

d) hur ofta företaget kommer att pröva effektivitet […].

e) den metod som används av företaget för att fastställa det belopp av tillgångar och skulder som identifieras som den säkrade posten […].

f) […]. huruvida företaget kommer att pröva effektivitet för varje räntejusteringsperiod enskilt, för alla räntejusteringsperioder sammantaget eller genom att använda en kombination av dessa.

De riktlinjer som anges i identifiering och dokumentation av säkringsförhållandet ska vara förenliga med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål. Förändringar av dessa riktlinjer ska inte ske godtyckligt. De ska motiveras baserat på förändrade marknadsförutsättningar och andra faktorer och grundas på och vara i överensstämmelse med företagets metoder för riskhantering och riskhanteringsmål.

VT120. Det säkringsinstrument som punkt VT 114 (e) hänvisar till kan vara ett enskilt derivat eller en portfölj med derivat vilka samtliga innehåller exponering för den säkrade ränterisk som identifieras i punkt VT 114 (d) (exempelvis en portfölj med ränteswappar som alla innehåller exponering för LIBOR). En sådan derivatportfölj kan innehålla riskpositioner som motverkar varandra. Dock kan den inte innehålla utfärdade optioner eller utfärdade nettooptioner, eftersom standarden ([1]) inte tillåter att sådana optioner identifieras som säkringsinstrument (förutom när en utfärdad option identifieras som en säkring av en köpt option). Om säkringsinstrumentet säkrar det belopp som identifieras i punkt VT114 (c) för mer än en räntejusteringsperiod, fördelas det på alla de perioder som det säkrar. Dock måste hela säkringsinstrumentet fördelas på dessa räntejusteringsperioder eftersom standarden ([2]) inte tillåter att ett säkringsförhållande identifieras för endast en del av den period under vilket ett säkringsinstrument är utestående.

VT121. När ett företag värderar förändringen i det verkliga värdet för en post som kan betalas i förtid i enlighet med punkt VT114 (g) påverkar en ränteändring det verkliga värdet för den post som kan betalas i förtid på två sätt: det påverkar det verkliga värdet för de avtalsenliga kassaflödena och det verkliga värdet för rättigheten att betala i förtid som finns i en post som kan betalas i förtid. Punkt 81 i standarden tillåter ett företag att identifiera en andel av en finansiell tillgång eller finansiell skuld, med en gemensam riskexponering, som den säkrade posten, förutsatt att effektiviteten kan mätas. […].

([1]) Se punkterna 77 och VT94.
([2]) Se punkt 75.

▼B

VT122. Standarden anger inte de tekniker som används för att fastställa det belopp punkt VT114 (g) hänvisar till, nämligen den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken. […]. Det är inte lämpligt att göra ett antagande att förändringar i det verkliga värdet för den säkrade posten motsvarar förändringar i värdet för säkringsinstrumentet.

VT123. Punkt 89A kräver att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en tillgång, redovisas förändringen i tillgångens värde som en separat tillgångspost. Omvänt gäller att om den säkrade posten för en viss räntejusteringsperiod är en skuld, redovisas förändringen i skuldens värde som en separat skuldpost. Dessa är de separata poster som punkt VT114 (g) hänvisar till. Särskild fördelning på enskilda tillgångar (eller skulder) krävs inte.

VT124. I punkt VT114 (i) påpekas att ineffektivitet uppkommer till den del den förändring i det verkliga värdet för den säkrade posten som är hänförlig till den säkrade risken avviker från förändringen i det verkliga värdet för säkringsderivatet. En sådan avvikelse kan ha flera orsaker, inklusive

a) […],

b) poster i den säkrade portföljen skrivs ned eller tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄,

c) betalningstidpunkterna för säkringsinstrumentet och den säkrade posten är olika, och

d) andra orsaker […].

Sådan ineffektivitet ([1]) ska identifieras och redovisas i ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄.

VT125. I allmänhet kommer säkringens effektivitet att förbättras

a) om företaget hänför poster med olika egenskaper vad gäller förtida betalning på ett sätt som beaktar olikheterna i beteende vad gäller förtida lånebetalningar.

b) när antalet poster i portföljen är större. När det endast finns några poster i portföljen är relativt stor ineffektivitet trolig om en av posterna blir betald i förtid tidigare eller senare än väntat. Omvänt gäller att när portföljen innehåller många poster, kan förväntningar om förtida lånebetalningar prognostiseras mer tillförlitligt.

c) när de använda räntejusteringsperioderna är kortare (exempelvis en månad till skillnad från tre månader). Kortare räntejusteringsperioder minskar effekten av bristande matchning mellan räntejusterings- och betalningstidpunkter (inom räntejusteringsperioden) för den säkrade posten och dem för säkringsinstrumentet.

d) ju oftare beloppet för säkringsinstrumentet justeras i syfte att återspegla förändringar i den säkrade posten (exempelvis på grund av förändrade förväntningar avseende förtida lånebetalningar).

VT126. Ett företag prövar återkommande effektiviteten. […]

([1]) Samma väsentlighetsöverväganden tillämpas i detta sammanhang såsom i alla IFRS.

▼B

VT127. Vid mätning av effektivitet skiljer företaget mellan ändringar av de uppskattade räntejusteringstidpunkterna för befintliga tillgångar (eller skulder) från uppkomsten av nya tillgångar (eller skulder). Endast de förra ger upphov till ineffektivitet. […].När ineffektivitet har redovisats enligt vad som anges ovan, gör företaget en ny uppskattning av de sammanlagda tillgångarna (eller skulderna) för varje räntejusteringsperiod, inklusive nya tillgångar (eller skulder) som har uppkommit sedan företaget senast prövade effektiviteten, och identifierar ett nytt belopp som den säkrade posten och en ny procentuell andel som den säkrade procentuella andelen. […]

VT128. I vissa fall kan poster som ursprungligen hänfördes till en räntejusteringsperiod ha tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ på grund av förtida lånebetalningar som inträffade tidigare än väntat, nedskrivningar på grund av värdeminskning eller försäljning. När detta händer ska det belopp avseende förändringen i verkligt värde som innefattas i den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till och som är hänförlig till den post som är borttagen från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och innefattas i den vinst eller förlust som blir följden av att posten tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. För detta ändamål är det nödvändigt att veta till vilken räntejusteringsperiod (-perioder) i vilken den post som tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ var hänförd, eftersom detta bestämmer den räntejusteringsperiod (-perioder) från vilken den ska tas bort och därmed det belopp som ska tas bort från den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till. När en post tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ och det går att fastställa i vilken period den innefattades i den, tas den bort från den perioden. Om detta inte går, tas den bort från den tidigaste perioden om borttagandet från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ ledde till förtida lånebetalningar till belopp som var högre än väntat, eller fördelas på alla perioder som innehöll den borttagna posten på en systematisk och rationell grund om posten såldes eller skrevs ned.

VT129. Dessutom redovisas belopp hänförliga till en viss period, som inte har tagits bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ när perioden löper ut, i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ per den tidpunkten (se punkt 89A). […]

VT130. […]

VT131. Om det säkrade beloppet för en räntejusteringsperiod minskar utan att de hänförliga tillgångarna (eller skulderna) tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, ska det belopp som innefattas i den separata post som punkt VT114 (g) hänvisar till och som är hänförligt till minskningen skrivas av i enlighet med punkt 92.

VT132. Ett företag kan vilja tillämpa den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 på en portföljsäkring som tidigare har redovisats som en kassaflödessäkring i enlighet med IAS 39. Ett sådant företag häver den tidigare identifieringen av en kassaflödessäkring i enlighet med punkt 101 (d) och tillämpar bestämmelserna i den punkten. Det omidentifierar säkringen till en säkring av verkligt värde och tillämpar den metod som beskrivs i punkterna VT114–VT131 framåtriktat på efterföljande redovisningsperioder.

▼**M53**

ÖVERGÅNG (PUNKTERNA 103–108C)

▼**B**

VT133. Ett företag kan ha identifierat en prognostiserad koncernintern transaktion som en säkrad post vid början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller i syfte att justera jämförande information, början av en tidigare jämförelseperiod) i en säkring som skulle uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enlighet med denna standard (enligt ändring genom sista meningen i punkt 80). Ett sådant företag kan utnyttja denna identifiering för att tillämpa säkringsredovisning i koncernredovisningen från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare (eller början av en tidigare jämförelseperiod). Ett sådant företag ska även följa punkterna VT99A och VT99B från början av det räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. I enlighet med punkt 108B behöver emellertid inte punkt VT99B tillämpas på jämförande information för tidigare perioder.

▼**M54**

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 40

Förvaltningsfastigheter

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur förvaltningsfastigheter ska behandlas i redovisningen samt vilka upplysningar som krävs.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas vid redovisning och värdering av samt upplysningar om förvaltningsfastigheter.

3. [Struken]

4. Denna standard ska inte tillämpas på

a) biologiska tillgångar hänförliga till jord-och skogsbruksverksamhet (se IAS 41 *Jord- och skogsbruk* och IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*), och

b) mineraltillgångar och mineralfyndigheter såsom olje- och naturgasfyndigheter samt andra liknande icke-förnybara naturtillgångar.

DEFINITIONER

5. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

***Redovisat värde* är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i rapporten över finansiell ställning.**

***Anskaffningsvärde* är det belopp i likvida medel som erläggs eller det verkliga värdet för annan ersättning som lämnas vid förvärv av en tillgång vid tidpunkten för dess förvärv eller tillverkning, eller, i tillämpliga fall, det belopp som hänförs till denna tillgång vid första redovisningstillfället i enlighet med de särskilda bestämmelserna i andra standarder, exempelvis IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.**

***Verkligt värde* är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*).**

***Förvaltningsfastigheter* är fastigheter (mark eller en byggnad – eller del av en byggnad – eller båda) som innehas (av ägaren eller av en leasetagare som nyttjanderätt) i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring eller en kombination av dessa snarare än för**

a) användning i produktionen eller tillhandahållandet av varor eller tjänster eller för administrativa ändamål, eller

b) försäljning i den löpande verksamheten.

***Rörelsefastigheter* är fastigheter som innehas (av ägaren, eller av en leasetagare som nyttjanderätt) för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster, lagring eller för administrativa ändamål.**

▼**M54**

KLASSIFICERING AV EGENDOM SOM FÖRVALTNINGSFASTIGHET ELLER RÖRELSEFASTIGHET

6. [Struken]

7. Förvaltningsfastigheter innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring eller en kombination av dessa. Därför ger förvaltningsfastigheter upphov till kassaflöden som i stort sett är oberoende av andra tillgångar som ett företag äger. Detta skiljer förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter. Fastigheter som används för produktion och tillhandahållande av varor eller tjänster (eller för administrativa ändamål) ger upphov till kassaflöden som är hänförliga inte enbart till fastigheten, utan också till andra tillgångar som används i produktionen. IAS 16 ska tillämpas på ägda rörelsefastigheter och IFRS 16 ska tillämpas på rörelsefastigheter som en leasetagare innehar som nyttjanderätt.

8. Följande är exempel på förvaltningsfastigheter:

a) Mark som innehas snarare för att ge en långsiktig värdestegring än för en snar försäljning i den löpande verksamheten.

b) Mark som innehas för en för tillfället obestämd användning. (Om företaget inte har bestämt att det ska utnyttja marken för den egna verksamheten eller för en snar försäljning i den löpande verksamheten, anses marken innehas för att ge en långsiktig värdestegring).

c) Byggnader som ägs av företaget (eller en byggnad som innehas av företaget som nyttjanderätt) och som hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.

d) Outhyrda byggnader som innehas för att hyras ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal.

e) Fastigheter som bebyggs eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastigheter.

9. Följande är exempel på fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter och som därför inte omfattas av denna standard:

a) Fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten eller som är under byggnation eller exploatering för att säljas på det sättet (se IAS 2 *Varulager*), exempelvis fastigheter som köpts in uteslutande för att säljas inom en snar framtid, eller för att exploateras och säljas vidare.

b) [Struken]

c) Rörelsefastigheter (se IAS 16 och IFRS 16), däribland fastigheter som är avsedda att utnyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda (oavsett om de betalar marknadshyror eller ej) och rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avhända sig.

d) [Struken]

e) Fastigheter som leasas ut till annat företag genom ett finansiellt leasingavtal.

▼**M54**

10. Vissa fastigheter består av en del som innehas för att generera hyresintäkter eller värdestegring och en annan del som innehas för att användas i produktionen eller tillhandahållandet av varor och tjänster eller för administrativa ändamål. Om delarna kan säljas var för sig (eller leasas ut separat enligt finansiella leasingavtal), redovisas delarna var för sig. Om delarna inte kan säljas var för sig, utgör fastigheten en förvaltningsfastighet endast om en obetydlig del utnyttjas i produktionen eller för tillhandahållande av varor eller tjänster eller för administrativa syften.

11. I vissa fall förekommer att ett företag erbjuder andra tjänster åt dem som utnyttjar företagets fastigheter. Ett företag behandlar en sådan fastighet som en förvaltningsfastighet om tjänsterna svarar för en obetydlig del av det totala avtalet. Ett exempel är när ägaren till en kontorsfastighet erbjuder leasetagarna övervakning och löpande underhåll.

12. I andra fall kan tjänsterna utgöra en betydande del av avtalet. Ett exempel är när ett företag äger och driver ett hotell. I detta fall är de tjänster som erbjuds hotellgästerna en betydande del av helheten. Därför klassificeras en hotellfastighet, i vilken ägaren själv driver hotellverksamheten, som en rörelsefastighet och inte som en förvaltningsfastighet.

13. Ibland kan det vara svårt att avgöra om de tjänster som erbjuds är så betydande att en fastighet inte utgör en förvaltningsfastighet. Exempelvis kan ägaren av en hotellfastighet ibland överlåta till tredje part att utföra vissa tjänster. Villkoren för sådana avtal kan skilja sig väsentligt åt. Ett ytterlighetsfall är att ägaren, i praktiken, bara är en passiv investerare. Ett annat ytterlighetsfall är när ägaren bara överlåtit rutinuppgifter och själv står för en betydande del av de risker som är förknippade med att de kassaflöden som hotellverksamheten genererar varierar.

14. Huruvida en fastighet utgör en förvaltningsfastighet är en fråga om bedömning. Ett företag måste utveckla kriterier så att det kan göra den bedömningen på ett konsekvent sätt i enlighet med definitionerna på en förvaltningsfastighet och vägledningen i punkterna 7–13. Enligt punkt 75 (c) ska ett företag upplysa om dessa kriterier när klassificeringen är svår att göra.

14A En bedömning behövs också för att avgöra om förvärvet av en förvaltningsfastighet är ett förvärv av en tillgång eller en grupp av tillgångar eller ett rörelseförvärv inom ramen av IFRS 3 *Rörelseförvärv*. För att avgöra om det är ett rörelseförvärv hänvisas till IFRS 3. Diskussionen i punkterna 7–14 i denna standard handlar om huruvida en fastighet är en rörelsefastighet eller en förvaltningsfastighet, inte om att avgöra om förvärvet av en fastighet är ett rörelseförvärv enligt definitionen i IFRS 3. Att avgöra om en viss transaktion uppfyller definitionen av rörelseförvärv i IFRS 3 och inbegriper en förvaltningsfastighet enligt definitionen i den här standarden kräver att de båda standarderna tillämpas separat.

15. Det förekommer att ett företag äger fastigheter som hyrs ut till, och utnyttjas av, moderföretaget eller ett annat dotterföretag. En sådan fastighet utgör inte en förvaltningsfastighet i koncernredovisningen, eftersom fastigheten ur koncernens synvinkel är en rörelsefastighet. I det företag som äger fastigheten kan emellertid fastigheten utgöra en förvaltningsfastighet, om förutsättningarna i punkt 5 är uppfyllda. Därför redovisar leasegivaren fastigheten som förvaltningsfastighet i sina separata finansiella rapporter.

▼**M54**

REDOVISNING

16. En ägd förvaltningsfastighet ska redovisas som tillgång endast när

a) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med förvaltningsfastigheten kommer att komma företaget till del, och

b) anskaffningsvärdet på förvaltningsfastigheten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

17. Enligt denna redovisningsprincip utvärderar ett företag samtliga utgifter för sina förvaltningsfastigheter när de uppkommer. Dessa utgifter innefattar initiala utgifter som uppstod vid förvärvet av en förvaltningsfastighet och efterföljande utgifter för att bygga ut, byta ut delar av eller underhålla en fastighet.

18. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16, ska utgifter för löpande underhåll av en förvaltningsfastighet inte läggas till förvaltningsfastighetens redovisade värde. Tillkommande utgifter av detta slag ska redovisas som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll avser i första hand arbetstid och förbrukningsartiklar men kan också innefatta utgifter för utbyte av mindre delar. Syftet med utgifter av detta slag beskrivs ofta som ”reparation och underhåll”.

19. Delar av förvaltningsfastigheter kan ha anskaffats genom att delar av fastigheten har bytts ut. Exempelvis kan de ursprungliga innerväggarna ha ersatts med nya väggar. Enligt redovisningsprincipen i punkt 16 ska ett företag redovisa utgifter för byte av en del av en befintlig förvaltningsfastighet som en del av fastighetens redovisade värde vid tidpunkten då utgiften uppkommer under förutsättning att kriterierna för tillgångsredovisning är uppfyllda. Det redovisade värdet för de delar som ersätts med nya upphör att redovisas som en del av fastighetens redovisade värde enligt de villkor och förutsättningar för borttagande från rapporten över finansiell ställning som återfinns i denna standard.

19A En förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt ska redovisas enligt IFRS 16.

VÄRDERING VID DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

20. En ägd förvaltningsfastighet tas vid förvärvet upp till anskaffningsvärde. Transaktionskostnader ska inräknas i anskaffningsvärdet.

21. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet utgörs av inköpspriset samt kostnader som är direkt hänförbara till inköpet. Exempel på kostnader som är direkt hänförbara till ett inköp är kostnader för juridiska tjänster, stämpelskatter och andra transaktionskostnader.

22. [Struken]

23. Anskaffningsvärdet för en förvaltningsfastighet innefattar inte

a) kostnader för igångsättning (såvida inte dessa är nödvändiga för att fastigheten ska kunna utnyttjas på det sätt som företagsledningen avsett),

b) förluster som uppkommer fram till den tidpunkt då förvaltningsfastigheten hyrts ut i planerad omfattning, eller

c) övernormal förbrukning av material, arbetstid eller andra resurser i samband med byggnationen eller exploateringen.

▼**M54**

24. Om betalningen för en förvaltningsfastighet senareläggs, utgörs anskaffningsvärdet av det pris som skulle gälla vid kontant betalning. Skillnaden mellan detta belopp och den nominella köpeskillingen redovisas som en räntekostnad under kreditperioden.

25. [Struken]

26. [Struken]

27. En eller flera förvaltningsfastigheter kan förvärvas i utbyte mot en eller flera icke-monetära tillgångar, eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar. Följande diskussion hänvisar till ett byte av en icke-monetär tillgång mot en annan men den tillämpas också på alla byten som beskrivs i föregående mening. Anskaffningsvärdet för en sådan förvaltningsfastighet beräknas till verkligt värde såvida inte (a) bytestransaktionen saknar kommersiell innebörd eller (b) varken det verkliga värdet på den tillgång som erhålls eller den som lämnas i byte går att beräkna på ett tillförlitligt sätt. Den förvärvade tillgången värderas på detta sätt även om ett företag inte omedelbart kan ta bort den tillgång som lämnas i byte från rapporten över finansiell ställning. Om den förvärvade tillgången inte värderas till verkligt värde utgörs dess anskaffningsvärde av det redovisade värdet för den tillgång som lämnas i byte.

28. Ett företag fastställer om en bytestransaktion har kommersiell innebörd genom att bedöma i vilken utsträckning dess framtida kassaflöden förväntas förändras till följd av transaktionen. En bytestransaktion har kommersiell innebörd

a) sammansättningen (risk, tidpunkt och belopp) på kassaflödena för den erhållna tillgången skiljer sig från sammansättningen för kassaflöden på den överlåtna tillgången, eller

b) det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen förändras till följd av bytet, och

c) skillnaden i (a) eller (b) är betydande i förhållande till det verkliga värdet på de tillgångar som ingår i bytestransaktionen.

När det gäller att fastställa huruvida en bytestransaktion har kommersiell innebörd, ska det företagsspecifika värdet på den andel av företagets verksamhet som påverkas av transaktionen återspegla kassaflöden efter skatt. Resultatet av dessa analyser kan vara tydligt utan att ett företag måste göra några utförliga beräkningar.

29. Det verkliga värdet för en tillgång kan tillförlitligt beräknas om (a) spridningen inom det intervall av rimliga värderingar av verkligt värde för tillgången i fråga inte är betydande eller (b) om sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet rimligen kan bedömas och användas vid värderingen av verkligt värde. Om företaget på ett tillförlitligt sätt kan värdera det verkliga värdet för 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.

29A En förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt ska värderas initialt till anskaffningsvärde i enlighet med IFRS 16.

▼M54

VÄRDERING EFTER DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

Redovisningsprincip

30. Förutom de undantag som nämns i punkterna 32A, ska ett företag som redovisningsprincip välja antingen att använda verkligt värde i enlighet med punkterna 33–55 eller att använda anskaffningsvärde som i punkt 56 och ska tillämpa denna princip på samtliga företagets förvaltningsfastigheter.

31. Enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ska en frivillig förändring av redovisningsprincipen bara göras när förändringen leder till att de finansiella rapporterna innehåller tillförlitligoch mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. Det är högst osannolikt att ett byte av princip från verkligt värde till anskaffningsvärde ger en mer relevant bild.

32. Denna standard kräver att alla företag ska värdera förvaltningsfastigheterna till verkligt värde antingen i värderingssyfte (om företaget använder verkligt värde) eller i upplysningssyfte (om företaget använder anskaffningsvärde). Företag uppmuntras att, men måste inte, basera förvaltningsfastigheternas verkliga värde på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. 32A.

32A Ett företag kan

a) välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla förvaltningsfastigheter vilka svarar mot skulder som ger en avkastning som är direkt knuten till det verkliga värdet på, eller avkastning från, angivna tillgångar, inklusive den förvaltningsfastigheten, och

b) välja antingen verkligt värde eller anskaffningsvärde för alla andra förvaltningsfastigheter, oberoende av det val som gjorts i a.

32B Vissa försäkringsgivare och andra företag driver en intern fastighetsfond som ger ut nominella andelar, där vissa andelar innehas av investerare i hänförliga avtal och andra innehas av företaget. Punkt 32A tillåter inte att ett företag värderar fastigheter som innehas av fonden delvis till verkligt värde och delvis till anskaffningsvärde.

32C Om ett företag väljer olika metoder för de två kategorierna som beskrivs i punkt 32A, ska försäljning av förvaltningsfastigheter mellan grupper av tillgångar som värderas med hjälp av olika metoder redovisas till verkligt värde och den ackumulerade förändringen i verkligt värde ska redovisas i resultatet. Om en förvaltningsfastighet säljs från en grupp där metoden med verkligt värde används till en grupp där anskaffningsvärde används, blir alltså fastighetens verkliga värde vid försäljningsdatum dess antagna anskaffningsvärde.

Verkligt värde

33. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer att redovisa förvaltningsfastigheten till verkligt värde värdera samtliga förvaltningsfastigheter till deras verkliga värde, förutom i de fall som beskrivs i punkt 53.

▼**M54**

34. [Struken]

35. **En vinst eller förlust som uppkommer vid förändring i en förvaltningsfastighets verkliga värde ska redovisas i resultatet för den period i vilken vinsten eller förlusten uppkommer.**

36–39. [Struken]

40. När ett företag värderar förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt IFRS 13 ska det se till att det verkliga värdet bland annat återspeglar inkomster från löpande leasingavtal, och andra antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av förvaltningsfastigheterna under aktuella marknadsförhållanden.

40A När en leasetagare värderar en förvaltningsfastighet som innehas som nyttjanderätt till verkligt värde, ska leasetagaren värdera nyttjanderätten, och inte den underliggande egendomen, till verkligt värde.

41. IFRS 16 anger grunden för den första redovisningen i rapporten över finansiell ställning av anskaffningskostnader för en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt. Enligt punkt 33 ska förvaltningsfastigheter som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt i tillämpliga fall värderas om tillverkligt värde, om företaget väljer att redovisa till verkligt värde. När leasingavgifterna är marknadsmässiga ska det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt vid förvärvsdatumet, efter avdrag för alla förväntade leasingavgifter (inklusive dem som är hänförliga till redovisade leasingskulder), vara noll. Omvärdering av en nyttjanderätt från anskaffningsvärde enligt IFRS 16 till verkligt värde enligt punkt 33 (med beaktande av bestämmelserna i punkt 50) ska sålunda inte ge upphov till någon initial vinst eller förlust, såvida inte verkligt värde beräknas vid olika tidpunkter. Detta kan inträffa när företaget väljer att tillämpa värdering till verkligt värde efter det första redovisningstillfället.

42–47. [Struken]

48. I undantagsfall är det uppenbart att, när ett företag förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en befintlig fastighet blir en förvaltningsfastighet på grund av att användningsområdet ändrats) är intervallet för rimliga värden så stort och svårigheterna att bedöma sannolikheten för olika utfall så stora att ett mått på verkligt värde saknar mening. Detta kan i så fall vara ett uttryck för att det verkliga värdet på fastigheten inte löpande kan värderas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 53).

49. [Struken]

50. När det verkliga värdet på en förvaltningsfastighet fastställs undviker ett företag dubbelräkning av sådana tillgångar och skulder som särredovisas. Exempelvis:

a) Utrustning såsom hissar eller luftkonditioneringsanläggningar utgör ofta en integrerad del av en byggnad och ingår därför normalt i det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten i stället för att redovisas separat som enskilda materiella anläggningstillgångar.

▼**M54**

b) Om ett kontor hyrs ut möblerat, ingår normalt det verkliga värdet för möblerna i det verkliga värdet för kontoret eftersom hyresinkomsterna avser det möblerade kontoret. När möbler ingår i förvaltningsfastighetens verkliga värde, redovisar inte företaget möblerna som separata tillgångar.

c) Förutbetalda eller upplupna hyresinkomster enligt ett operationellt leasingavtal ingår inte i förvaltningsfastighetens verkliga värde, eftersom de redovisas som separata skulder respektive tillgångar.

d) Det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt återspeglar förväntade kassaflöden (inklusive rörliga leasingavgifter för vilka betalningsskyldighet förväntas uppkomma). Detta innebär att om en erhållen värdering av en fastighet exkluderar de betalningar som förväntas bli erlagda, måste eventuella redovisade leasingskulder återläggas, för att det verkliga värdet av förvaltningsfastighetens ska kunna fastställas.

51. [Struken]

52. I vissa fall förväntar sig företaget att nuvärdet av dess betalningar, hänförliga till en förvaltningsfastighet (förutom de betalningar som är hänförliga till redovisade skulder), kommer att överstiga nuvärdet av de inbetalningar som är hänförliga till den. Ett företag tillämpar IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* när det fastställer om det ska redovisa en skuld och i så fall, hur den ska värderas.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

53. Om inte annat kan påvisas antas att ett företag löpande kan värdera ett tillförlitligt verkligt värde på en förvaltningsfastighet. I undantagsfall kan det emellertid tydligt framgå att ett företag, när det förvärvar en förvaltningsfastighet (eller när en fastighet blir en förvaltningsfastighet först efter byte av användningsområde), inte löpande kommer att kunna värdera det verkliga värdet på förvaltningsfastigheten på ett tillförlitligt sätt. Detta inträffar endast när marknaden för jämförbara fastigheter inte äraktiv (få nyligen genomförda transaktioner, kursuppgifterna är inte aktuella eller observerade transaktionspriser pekar på att säljaren var tvungen att sälja) och andra ansatser för att värdera till verkligt värde (exempelvis baserade på nuvärdeberäkningar) inte är tillgängliga. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt, men att detta bör kunna ske när fastigheten är uppförd, ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet under uppförande till anskaffningsvärde till dess att dess verkliga värde kan värderas på ett tillförlitligt sätt eller fastigheten är uppförd, om detta inträffar tidigare. Om ett företag anser att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet (som inte är en förvaltningsfastighet under uppförande) inte löpande kan värderas på ett tillförlitligt sätt ska företaget värdera denna förvaltningsfastighet med hjälp av anskaffningsvärdemodellen i IAS 16 för ägda förvaltningsfastigheter eller i enlighet med IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderätt. En förvaltningsfastighets restvärde ska antas vara noll. Företaget ska fortsätta att tillämpa IAS 16 eller IFRS 16 fram till att det utrangerar eller avyttrar förvaltningsfastigheten.

▼M54

53A När ett företag blir i stånd att på ett tillförlitligt sätt fastställa det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande som tidigare har värderats till anskaffningsvärdet ska det värdera denna fastighet till det verkliga värdet. När fastigheten är uppförd antas dess verkliga värde kunna fastställas på ett tillförlitligt sätt. Om så inte är fallet ska fastigheten, i enlighet med punkt 53, redovisas med anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 för ägda tillgångar eller IFRS 16 för förvaltningsfastigheter som innehas av leasetagare som nyttjanderätt.

53B Antagandet att det verkliga värdet av en förvaltningsfastighet under uppförande kan fastställas på ett tillförlitligt sätt kan endast frångås vid det första redovisningstillfället. Ett företag som har värderat en förvaltningsfastighet under uppförande till det verkliga värdet kan inte hävda att det verkliga värdet av den uppförda förvaltningsfastigheten inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

54. I de undantagsfall när ett företag tvingas, av de skäl som anges i punkt 53, att beräkna värdet på en förvaltningsfastighet utifrån anskaffningsvärdemetoden i IAS 16 eller IFRS 16, ska företaget värdera samtliga övriga förvaltningsfastigheter, inklusive förvaltningsfastighet under uppförande, till verkligt värde. Trots att ett företag kan använda anskaffningsvärde för en förvaltningsfastighet ska företaget i dessa fall fortsätta att redovisa var och en av de kvarvarande förvaltningsfastigheterna till verkligt värde.

55. Om ett företag tidigare har värderat en förvaltningsfastighet till verkligt värde, ska det fortsätta att värdera fastigheten till verkligt värde fram till avyttring eller utrangering (eller till dess att fastigheten blir rörelsefastighet eller företag börjar exploatera fastigheten för senare försäljning, i företagets löpande verksamhet) även om jämförbara transaktioner blir mindre vanligt förekommande eller om marknadsprisers tillgänglighet minskar.

Anskaffningsvärde

56. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag som väljer anskaffningsvärdemetoden värdera förvaltningsfastigheter

a) i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* om de uppfyller kriterierna för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning),

b) i enlighet med IFRS 16 om de innehas av en leasetagare som nyttjanderätt och inte innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, och

c) i enlighet med bestämmelserna i IAS 16 för anskaffningsvärdemetoden i alla andra fall.

ÖVERFÖRINGAR

57. Omklassificering till att vara, eller inte längre vara, förvaltningsfastighet ska endast göras när en ändring sker i användningsområdet som tar sig uttryck i att

a) en förvaltningsfastighet övergår till att användas som rörelsefastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till rörelsefastighet.

▼M54

b) arbete inleds med att bygga om förvaltningsfastigheten med sikte på försäljning. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till lagertillgång.

c) en rörelsefastighet övergår till att användas som förvaltningsfastighet. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.

d) ägaren tecknar ett operationellt leasingavtal med en utomstående part avseende en fastighet som redovisats som lagertillgång. I detta fall ska fastigheten omklassificeras till förvaltningsfastighet.

e) [Struken]

58. Av punkt 57 (b) framgår att en förvaltningsfastighet övergår till att bli en lagertillgång endast om det har skett en förändring i sättet på vilket fastigheten används, vilket tagit sig uttryck i att arbete inletts med att bygga om fastigheten med sikte på försäljning. När ett företag fattar beslut om att avyttra en förvaltningsfastighet utan ombyggnad, utgör fastigheten inte en lagertillgång utan kvarstår som en förvaltningsfastighet fram till dess att den sålts (tagits bort från rapporten över finansiell ställning). Detsamma gäller i det fall ett företag börjar bygga om en förvaltningsfastighet, med avsikten att fastigheten även fortsättningsvis ska utgöra en förvaltningsfastighet. Fastigheten kvarstår då som förvaltningsfastighet och omklassificeras inte till rörelsefastighet under ombyggnaden.

59. Punkterna 60–65 gäller de redovisnings- och värderingsfrågor som uppkommer när ett företag redovisar förvaltningsfastigheter till verkligt värde. När ett företag använder metoden som bygger på anskaffningsvärde ändras inte redovisat värde vid omklassificeringar av förvaltningsfastigheter, rörelsefastigheter och lagertillgångar. Inte heller ändras fastighetens anskaffningsvärde vad gäller värderings- och upplysningssyften.

60. Vid omklassificering av en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, till rörelsefastighet eller lagertillgång, ska fastighetens antagna anskaffningsvärde vid efterföljande redovisning enligt IAS 16, IFRS 16 eller IAS 2 vara det verkliga värdet vid om-klassificeringstidpunkten.

61. Om en rörelsefastighet övergår till att bli en förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska företaget tillämpa IAS 16 för ägda fastigheter och IFRS 16 för fastigheter som innehas av en leasetagare som nyttjanderätt fram till tidpunkten för ändringen. Företaget ska behandla eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 eller IFRS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16.

62. Fram till den tidpunkt då en rörelsefastighet övergår till att klassificeras som en förvaltningsfastighet som redovisas till verkligt värde, skriver företaget av fastigheten (eller nyttjanderätten) och redovisar eventuella nedskrivningar. Företaget behandlar eventuella skillnader vid den tidpunkten, mellan fastighetens redovisade värde enligt IAS 16 eller IFRS 16 och det verkliga värdet, på samma sätt som vid omvärdering enligt IAS 16. Med andra ord

a) redovisas eventuell minskning av fastighetens redovisade värde i resultatet. I den mån ett belopp redovisas som omvärderingsreserv för den fastigheten, redovisas emellertid minskningen i övrigt totalresultat och minskar omvärderingsreserven i eget kapital.

▼M54

b) behandlas eventuell ökning av redovisat värde enligt följande:

i) I den mån ökningen återför en tidigare nedskrivning av fastigheten, redovisas ökningen i resultatet. Det belopp som redovisas i resultatet får inte överstiga det belopp som krävs för att återställa det redovisade värdet till det redovisade värde som skulle ha fastställts (efter avskrivningar) om ingen nedskrivning hade redovisats.

ii) Eventuell kvarstående del av ökningen redovisas i övrigt totalresultat och ökar omvärderingsreserven i eget kapital. Vid efterföljande avyttring av förvaltningsfastigheten kan det överskott som redovisas i eget kapital överföras till balanserade vinstmedel. Överföringen av belopp som redovisas under rubriken omvärderingsreserv till balanserade vinstmedel görs inte via resultatet.

63. Vid en omklassificering av en lagertillgång till förvaltningsfastighet som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultatet.

64. Redovisningen av omklassificering av lagertillgångar till förvaltningsfastigheter som ska redovisas till verkligt värde överensstämmer med redovisningen av försäljning av lagertillgångar.

65. När ett företag slutför byggnation eller exploatering av en förvaltningsfastighet som företaget låtit uppföra i egen regi, som ska redovisas till verkligt värde, ska eventuell skillnad mellan fastighetens verkliga värde vid den tidpunkten och dess tidigare redovisade värde redovisas i resultatet.

AVYTTRINGAR

66. En förvaltningsfastighet ska inte längre redovisas som tillgång i rapporten över finansiell ställning när den avyttras eller när den slutgiltigt tas ur bruk och några framtida ekonomiska fördelar inte väntas uppkomma vid en avyttring.

67. Avyttring av en förvaltningsfastighet kan ske genom försäljning eller genom uthyrning enligt ett finansiellt leasingavtal. Tidpunkten för avyttring av en förvaltningsfastighet som är såld är det datum då mottagaren erhåller kontroll av förvaltningsfastigheten i enlighet med bestämmelserna för att avgöra när en skyldighet fullgjorts i IFRS 15. IAS 16 tillämpas om avyttringen har skett genom att ett finansiellt leasingavtal eller ett sale and leaseback-avtal har ingåtts.

68. Om, i enlighet med redovisningsprincipen i punkt 16, ett företag i förvaltningsfastighetens redovisade värde lägger till utgifter för utbyte av en del av förvaltningsfastigheten ska företaget samtidigt ta bort den utbytta delens redovisade värde från rapporten över finansiell ställning. När det gäller en förvaltningsfastighet som redovisas till anskaffningsvärde, är en utbytt del inte alltid en del som skrivits av separat. Om det inte är praktiskt genomförbart för ett företag att fastställa det redovisade värdet för den utbytta delen, kan företaget använda anskaffningsvärdet för den nya delen som en indikation på vad anskaffningsvärdet var för den utbytta delen när den förvärvades eller uppfördes. Vid användning av verkligt värde, kan förvaltningsfastighetens verkliga värde redan återspegla att den del som ska bytas ut inte längre har något värde. I andra fall kan det vara svårt att fastställa hur mycket det verkliga värdet ska minskas på grund av den del som byts ut. Ett alternativ till att minska det verkliga värdet avseende den utbytta delen, när det inte är praktiskt genomförbart att göra detta, är att innefatta den nya delens anskaffningsvärde i tillgångens redovisade värde och sedan göra en ny uppskattning av det verkliga värdet, vilket skulle krävas för investeringar som inte medför att delar byts ut.

▼M54

69. Vinst eller förlust till följd av en utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet ska utgöras av skillnaden mellan vad som erhållits vid avyttringen och tillgångens redovisade värde och ska redovisas i resultatet (såvida inte IFRS 16 kräver något annat när avyttringen skett i form av ett sale and leaseback-avtal) under den period när utrangeringen eller avyttringen sker.

70. Vilket ersättningsbelopp som ska ingå i den vinst eller förlust som följer av borttagandet från rapporten över finansiell ställning av en förvaltningsfastighet ska bestämmas i enlighet med bestämmelserna för att fastställa transaktionspriset i punkterna 47–72 i IFRS 15. Senare ändringar av det uppskattade beloppet för den ersättning som ingår i vinsten eller förlusten ska redovisas i enlighet med bestämmelserna för ändringar i transaktionspriser i IFRS 15.

71. Ett företag tillämpar IAS 37 eller andra standarder, enligt vad som är tillämpligt, på eventuella skulder som kvarstår efter utrangering eller avyttring av en förvaltningsfastighet.

72. Ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som har skadats eller gått förlorad ska redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra.

73. En förlust av eller skada på en förvaltningsfastighet, ett därav orsakat krav på ersättning eller betalning från tredje part och ett därpå följande anskaffande eller återuppförande av en ersättningstillgång utgör olika ekonomiska händelser och ska därför redovisas separat enligt nedan

a) nedskrivningar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med IAS 36,

b) utrangeringar eller avyttringar av förvaltningsfastigheter redovisas i enlighet med punkt 66–71 i denna standard,

c) ersättning från tredje part avseende förvaltningsfastighet som skadats eller gått förlorad redovisas i resultatet när ersättningen går att fordra, och

d) anskaffningsvärdet för tillgångar som återuppförts, förvärvats eller uppförts som ersättning fastställs i enlighet med punkt 20–29 i denna standard.

UPPLYSNINGAR

Verkligt värde och anskaffningsvärde

74. De upplysningar som ska anges enligt nedan gäller utöver dem som återfinns i IFRS 16. I enlighet med IFRS 16 tillhandahåller ägaren av en förvaltningsfastighet upplysningar om ingångna leasingavtal till leasegivare. En leasetagare som innehar en förvaltningsfastighet som nyttjanderätt ska lämna de leasetagarupplysningar som krävs enligt IFRS 16 och de leasegivarupplysningar som krävs enligt IFRS 16 för alla operationella leasingavtal som den har ingått.

75. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

a) Huruvida det använder verkligt värde eller anskaffningsvärde.

b) [Struken]

c) Vilka kriterier som företaget använder för att skilja förvaltningsfastigheter från rörelsefastigheter och från fastigheter som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten, när denna gränsdragning är svår att göra (se punkt 14).

▼M54

d) [Struken]

e) I vilken utsträckning som det verkliga värdet (enligt värdering eller upplysning i de finansiella rapporterna) på förvaltningsfastigheter baseras på värderingar av oberoende värderingsmän med erkända och relevanta kvalifikationer och med aktuella kunskaper i värdering av fastigheter av den typ och med det läge som är aktuellt. Om det inte har skett en sådan värdering, ska detta anges.

f) De belopp som redovisas i resultatet avseende

i) Hyresintäkter.

ii) Direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som genererat hyresintäkter under perioden.

iii) Direkta kostnader (inklusive kostnader för reparationer och underhåll) för de förvaltningsfastigheter som inte genererat hyresintäkter under perioden.

iv) Den ackumulerade förändringen i verkligt värde som redovisas i resultatet för en försäljning av en förvaltningsfastighet från en grupp av tillgångar där metoden med anskaffningsvärde används till en grupp där metoden med verkligt värde används (se punkt 32C).

g) Förekomst och belopp avseende begränsning i rätten att sälja en förvaltningsfastighet eller att disponera hyresintäkterna och ersättning vid avyttring.

h) Avtalsenliga förpliktelser att köpa, uppföra eller exploatera en förvaltningsfastighet eller för att utföra reparationer, underhåll eller förbättringar.

Verkligt värde

76. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75 ska ett företag som tillämpar värdering till verkligt värde enligt punkterna 33–55 också redovisa en avstämning mellan förvaltningsfastighetens redovisade värde vid periodens början och slut, där nedanstående uppgifter ska framgå

a) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som är en följd av förvärv och sådana som är en följd av att tillkommande utgifter har lagts till i en tillgångs redovisade värde,

b) ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,

c) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

d) nettoresultat från justeringar av verkligt värde,

e) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,

▼M54

f) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och

g) övriga förändringar.

77. När en betydande justering vidtas av en värdering som erhållits för en förvaltningsfastighet för att hänsyn ska tas till detta i de finansiella rapporterna, exempelvis för att undvika dubbelräkning av tillgångar och skulder som redovisas som separata tillgångar och skulder enligt beskrivning i punkt 50, ska företaget redovisa en avstämning mellan den erhållna värderingen och den justerade värderingen som redovisas i de finansiella rapporterna, med separat angivelse av det sammanlagda beloppet för eventuella redovisade leasingskulder som återläggs samt andra betydande justeringar.

78. I de undantagsfall som punkt 53 hänvisar till, när ett företag värderar en förvaltningsfastighet till anskaffningsvärde enligt IAS 16 eller i enlighet med IFRS 16, ska den avstämning som krävs enligt punkt 76 innehålla upplysning om de belopp som är hänförliga till denna förvaltningsfastighet och som är skilda från de belopp som är hänförliga till andra förvaltningsfastigheter. Dessutom ska företagets upplysningar innefatta

a) en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

b) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

c) om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger, och

d) vid utrangering eller avyttring av förvaltningsfastighet som inte redovisats till verkligt värde

   i) det faktum att företaget har utrangerat eller avyttrat förvaltningsfastigheter som inte redovisats till verkligt värde,

   ii) förvaltningsfastighetens redovisade värde vid tidpunkten för försäljningen, och

   iii) det belopp som har redovisats i resultatet.

Anskaffningsvärde

79. Förutom de upplysningar som krävs enligt punkt 75, ska ett företag som tillämpar den värderingsansats som bygger på anskaffningsvärde enligt punkt 56 också lämna upplysning om

a) de avskrivningsmetoder som används,

b) nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats,

c) uppskrivet anskaffningsvärde och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerad nedskrivning) vid periodens början och slut.

d) en avstämning ska presenteras mellan ingående och utgående värden avseende förvaltningsfastigheten, som visar

   i) ökningar, med separata upplysningar om sådana ökningar som är följden av förvärv och sådana som är följden av att tillkommande utgifter redovisats som en tillgång,

   ii) ökningar som uppkommit vid företagsförvärv och samgåenden,

▼M54

iii) tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5 och andra avyttringar,

iv) avskrivningar

v) periodens redovisade nedskrivningar, samt återförda nedskrivningar, i enlighet med IAS 36,

vi) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta,

vii) omklassificeringar till och från lagertillgång och rörelsefastighet, och

viii) övriga ändringar.

e) förvaltningsfastighetens verkliga värde. I de undantagsfall som beskrivs i punkt 53 och som innebär att företaget inte på ett tillförlitligt sätt kan värdera verkligt värde på en förvaltningsfastighet ska företaget

i) ge en beskrivning av förvaltningsfastigheten,

ii) en förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och

iii) om möjligt, ange ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Verkligt värde

80. Ett företag som tidigare har tillämpat IAS 40 (2000) och som väljer att för första gången klassificera och redovisa vissa eller alla, enligt standarden redovisningsbara, andelar i fastigheter som innehas genom operationella leasingavtal som förvaltningsfastigheter ska redovisa effekten av detta val som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel för den period i vilken detta val första gången gjordes. Dessutom

a) om företaget tidigare har offentliggjort (i de finansiella rapporterna eller på annat sätt) dessa andelars verkliga värde i tidigare perioder (värderat utifrån definitionen av verkligt värde i IFRS 13), uppmuntras företaget, men behöver inte

i) justera ingående balans för balanserade vinstmedel för den tidigaste period för vilken sådant verkligt värde offentliggjordes, och

ii) räkna om den jämförande informationen för dessa perioder, och

▼M54

b) om företaget inte tidigare har offentliggjort information enligt (a), ska företaget inte räkna om den jämförande informationen och ska lämna upplysning om detta.

81. Enligt denna standard krävs en annan behandling än den som krävs i IAS 8. Enligt IAS 8 ska jämförande information räknas om såvida inte sådan omräkning är praktiskt ogenomförbar.

82. När ett företag första gången tillämpar denna standard omfattar justeringen av ingående balans för balanserade vinstmedel omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

Anskaffningsvärde

83. IAS 8 tillämpas på alla byten av redovisningsprinciper som sker när ett företag tillämpar denna standard första gången och väljer att tillämpa en metod som bygger på anskaffningsvärde. Effekten av ett byte av redovisningsprincip innefattar omklassificering av eventuella belopp som har tagits upp under rubriken omvärderingsreserv avseende förvaltningsfastigheter.

84. Kraven i punkterna 27–29, avseende den första värderingen av en förvaltningsfastighet som förvärvats genom ett byte av tillgångar ska endast tillämpas framåtriktat på framtida transaktioner.

Rörelseförvärv

84A Genom den *Den årliga förbättringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder,* som utfärdades i december 2013, lades punkt 14A till och en rubrik lades till före punkt 6. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för förvärv av förvaltningsfastigheter från början av det första räkenskapsår för vilket det tillämpar ändringen. Förvärv av förvaltningsfastigheter under tidigare räkenskapsår ska således inte justeras. Ett företag kan dock välja att tillämpa ändringen på enskilda förvärv av förvaltningsfastigheter som gjordes före början av det första räkenskapsår som infaller på eller efter ikraftträdandedagen om, och endast om, den information som krävs för att tillämpa ändringen på dessa tidigare transaktioner är tillgänglig för företaget.

IFRS 16

84B Ett företag som för första gången tillämpar IFRS 16 och dess relaterade ändringar till denna standard ska tillämpa övergångsbestämmelserna i bilaga C i IFRS 16 på förvaltningsfastigheter som innehas som nyttjanderätt.

IKRAFTTRÄDANDE

85. Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼**M54**

85A IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (reviderad 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 62. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (reviderad 2007) på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

85B Punkterna 8, 9, 48, 53, 54 och 57 ändrades, punkt 22 ströks och punkterna 53A och 53B lades till genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag kan tillämpa ändringarna om förvaltningsfastigheter under uppförande från valfri tidpunkt före den 1 januari 2009 under förutsättning att de verkliga värdena av förvaltningsfastigheter under uppförande värderades dessa datum. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta och tillämpa ändringarna i punkt 5 och 81E i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* vid samma tidpunkt.

85C IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i punkt 5 ändrades, att punkterna 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 och 85B ändrades och att punkterna 36–39, 42–47, 49, 51 och 75 d ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

85D Genom *Den årliga förbättringscykeln 2011 – 2013 för IFRS-standarder,* som utfärdades i december 2013, lades rubriker till före punkt 6 och efter punkt 84 och punkterna 14A och 84A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 den juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

85E IFRS 15 *Intäkter från kontrakt med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 3 b, 9, 67 och 70 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

85F IFRS 16, som utfärdades i januari 2016, ändrade tillämpningsområdet för IAS 40 genom att definiera förvaltningsfastigheter till att omfatta både ägda förvaltningsfastigheter och egendom som innehas av leasetagare som nyttjanderätt. IFRS 16 innebar att punkterna 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 och 78 ändrades, att punkterna 19A, 29A, 40A och 84B och dess relaterade rubrik lades till och att punkterna 3, 6, 25, 26 och 34 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 16.

UPPHÄVANDE AV IAS 40 (2000)

86. Denna standard ersätter IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* (utfärdad 2000).

▼B

INTERNATIONELL REDOVISNINGSSTANDARD 41

Jord- och skogsbruk

SYFTE

Syftet med denna standard är att ange principer för redovisning av och upplysningar rörande jord- och skogsbruksverksamhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M45

1. Denna standard ska tillämpas vid redovisning av följande poster, i det fall de är hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

a) biologiska tillgångar, med undantag för producerande växter,

b) jord- och skogsbruksprodukter vid skörd, och

c) statliga bidrag som omfattas av punkterna 34 och 35.

▼M54

2. Denna standard ska inte tillämpas på

▼M45

a) mark hänförlig till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*, och IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*),

b) producerande växter hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 16); denna standard ska dock tillämpas på den produkt som fås från producerande växter,

c) statliga bidrag hänförliga till producerande växter (se IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*),

d) immateriella tillgångar hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet (se IAS 38, *Immateriella tillgångar*),

▼M54

e) nyttjanderätter som härrör från leasingavtal avseende mark hänförlig till jord-och skogsbruksverksamhet (se IFRS 16 *Leasingavtal*).

▼M45

3. Denna standard ska tillämpas på jord- och skogsbruksprodukter, som är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar, vid skördetidpunkten. Därefter tillämpas IAS 2, *Varulager*, eller annan tillämplig standard. Följaktligen behandlar denna standard inte förädlingen av jord- och skogsbruksprodukter efter skörd, exempelvis en vinodlares förädling av egenproducerade vindruvor till vin. Även om en sådan förädling kan ses som en logisk och naturlig del av jord- och skogsbruksverksamheten och verksamheten har vissa likheter med biologisk omvandling, ingår sådana förädlingar inte i denna standards definition av jord- och skogsbruksverksamhet.

4. I nedanstående tabell ges exempel på biologiska tillgångar, jord- och skogsbruksprodukter och produkter som är ett resultat av förädling efter skörd.

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Får	Ull	Garn, mattor
Träd i planterad skog	Fällda träd	Stockar, timmer
Mjölkboskap	Mjölk	Ost
Svin	Slaktkropp	Korv, rökt skinka
Bomullsplantor	Skördad bomull	Garn, kläder

▼M45

Biologiska tillgångar	Jord- och skogsbruksprodukter	Produkter som uppkommer genom förädling efter skörd
Sockerrör	Skördat sockerrör	Socker
Tobaksplantor	Plockade blad	Torkad tobak
Tebuskar	Plockade blad	Te
Vinstockar	Plockade vindruvor	Vin
Fruktträd	Skördad frukt	Förädlad frukt
Oljepalmer	Skördad frukt	Palmolja
Gummiträd	Skördad latex	Gummiprodukter

Vissa växter, exempelvis tebuskar, vinstockar, oljepalmer och gummiträd motsvarar vanligtvis definitionen av producerande växt och omfattas av tillämpningsområdet för IAS 16. Den produkt som växer på producerande växter, exempelvis teblad, vindruvor, oljepalmfrukt och latex, omfattas dock av tillämpningsområdet för IAS 41.

▼B

DEFINITIONER

Definitioner hänförliga till jord- och skogsbruksverksamhet

▼M45

5. **I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:**

▼M8

Jord- och skogsbruksverksamhet består av ett företags biologiska omvandling och skörd av biologiska tillgångar för försäljning eller för omvandling till jord- och skogsbruksprodukter eller till nya biologiska tillgångar.

▼M45

Jord- och skogsbruksprodukter **är den skördade produkten av företagets biologiska tillgångar.**

En *producerande växt* är en levande växt

a) som används vid produktion eller tillhandahållande av jord- och skogsbruksprodukter,

b) som förväntas producera under mer än en period, och

c) beträffande vilken sannolikheten för att den ska säljas som jord- och skogsbruksprodukt är ytterst liten, utom enstaka försäljning som restprodukt.

En *biologisk tillgång* är ett levande djur eller en levande växt.

▼B

Biologisk omvandling omfattar växt, nedbrytning, produktion och avel som medför kvalitativa eller kvantitativa förändringar av en biologisk tillgång.

En *grupp av biologiska tillgångar* är en grupp med likartade levande djur eller växter.

Skörd är avskiljandet av jord- och skogsbruksprodukten från en biologisk tillgång eller avslutandet av en biologisk tillgångs liv.

▼M8

Försäljningskostnader är sådana kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

▼M45

5A. Följande är inte producerande växter:

a) Växter som odlas för att skördas som jord- och skogsbruksprodukter (exempelvis träd som är avsedda att användas som timmer).

b) Växter som odlas för att producera jord- och skogsbruksprodukter, om det finns mer än en ytterst liten sannolikhet för att företaget också kommer att skörda och sälja växterna som jord- och skogsbruksprodukter, utom enstaka försäljning som restprodukt (exempelvis träd som odlas för både sina frukter och sitt timmer).

c) Ettåriga grödor (exempelvis majs och vete).

5B. När producerande växter inte längre används för att producera kan de avverkas och säljas som restprodukter, exempelvis för att användas som ved. Sådan enstaka försäljning som restprodukter hindrar inte att växten anses uppfylla definitionen av en producerande växt.

5C. Den produkt som växer på en producerande växt är en biologisk tillgång.

▼B

6. Jord- och skogsbruksverksamhet omfattar ett antal skilda verksamheter, exempelvis djuruppfödning, skogsbruk, odling av ett- eller fleråriga växter, odling av fruktträdgårdar och planteringar, blomsterodling och havsodling (inklusive fiskodling). Dessa skilda verksamheter har vissa gemensamma drag:

a) *Förmåga att ändras*. Levande djur och växter kan genomgå biologisk omvandling.

b) *Styrning av förändring*. Styrning underlättar biologisk omvandling genom att förbättra, eller åtminstone stabilisera förutsättningarna så att processen kan ske (exempelvis näringsnivå, fuktighet, temperatur, fertilitet och ljus). Sådan styrning skiljer jord- och skogsbruksverksamhet från annan verksamhet. Exempelvis utgör skörd av icke-styrda källor (som havsfiske och kalhuggning) inte jord- och skogsbruksverksamhet.

▼M8

c) *Värdering av förändring*. Förändring i kvalitet (exempelvis genetiskt värde, massa, mognad, fetthalt, proteininnehåll och fiberstyrka) eller kvantitet (exempelvis avkomma, vikt, kubikmeter, fiberlängd eller diameter och antal knoppar) som är en följd av biologisk omvandling eller skörd värderas och övervakas rutinmässigt som en del av styrningsfunktionen.

▼B

7. Biologisk omvandling leder till följande utfall

a) ändringar i tillgångar genom (i) tillväxt (en kvantitetsökning eller förbättrad kvalitet för ett djur eller växt), (ii) försämring (en minskning av kvantitet eller försämring av kvalitet för ett djur eller växt), eller (iii) fortplantning (frambringandet av nya levande djur eller växter), eller

b) produktion av jord- och skogsbruksprodukter, såsom latex, teblad, ull och mjölk.

▼B

Allmänna definitioner

▼M45

8. I denna standard används följande begrepp med de innebörder som anges nedan:

▼M33

[utgår]

(a) [utgår]

(b) [utgår]

(c) [utgår]

▼B

Redovisat värde är det belopp till vilket en tillgång är upptagen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M33

***Verkligt värde* är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*.)**

▼M45

***Statliga bidrag* är bidrag enligt definition i IAS 20.**

▼M33

_____

▼B

REDOVISNING OCH VÄRDERING

10. Ett företag ska redovisa en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt när

a) företaget har kontroll över tillgången som följd av inträffade händelser,

b) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del, och

c) tillgångens verkliga värde eller anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

11. När det gäller jord- och skogsbruksverksamhet kan kontroll exempelvis dokumenteras genom äganderätt till boskapen och brännmärkning eller annan märkning av boskapen vid förvärv, födsel eller avvänjning. De framtida fördelarna bedöms vanligtvis genom värdering av de betydande fysiska attributen.

12. En biologisk tillgång ska, när den redovisas första gången och per ►M5 varje rapportperiods slut ◄ värderas till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, med undantag för det fall som beskrivs i punkt 30, det vill säga när det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

13. Jord- och skogsbruksprodukter som skördats från ett företags biologiska tillgångar ska värderas till verkligt värde vid skördetidpunkten efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. Detta värde utgör anskaffningsvärdet när IAS 2, *Varulager*, eller annan tillämplig standard tillämpas.

▼M8

_____

▼B

►M33 15. Värderingen av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt till verkligt värde kan underlättas genom att biologiska tillgångar eller jordbruksprodukter grupperas efter betydande egenskaper, exempelvis ålder eller kvalitet. ◄ Ett företag väljer egenskaper som motsvarar de attribut som på marknaden används som grund för prissättning.

▼B

►M33 16. Företag ingår ofta avtal om att sälja sina biologiska tillgångar eller jord- och skogsbruksprodukter vid ett senare tillfälle. Avtalade priser är inte nödvändigtvis relevanta vid värdering till verkligt värde eftersom verkligt värde ska återspegla de aktuella marknadsförhållanden där köpare och säljare som är marknadsaktörer genomför en transaktion. ◄ Därför justeras inte det verkliga värdet för en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt på grund av att ett kontrakt ingåtts. I en del fall kan ett avtal om försäljning av en biologisk tillgång eller jord- och skogsbruksprodukt vara ett förlustkontrakt såsom det definieras i IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. IAS 37 är tillämplig på förlustkontrakt.

▼M33

_____

▼B

22. Ett företag inkluderar inte betalningar avseende finansiering av tillgången, beskattning eller återställning av biologiska tillgångar efter skörd (exempelvis kostnaden för nyplantering av träd efter avverkning).

▼M33

_____

▼M45

24. Anskaffningsvärde kan ibland approximera verkligt värde, i synnerhet när

a) begränsad biologisk omvandling skett sedan den ursprungliga kostnaden uppkom (exempelvis plantering av plantor omedelbart före en rapportperiods slut eller nyligen anskaffad boskap), eller

b) den biologiska omvandlingens påverkan på priset inte förväntas bli väsentlig (exempelvis den inledande tillväxten avseende en tallplantering som har en trettioårig produktionscykel).

▼B

25. Biologiska tillgångar är ofta fysiskt knutna till mark (exempelvis träd i en planterad skog). Det finns inte nödvändigtvis en separat marknad för biologiska tillgångar som är knutna till mark, men det kan finnas en aktiv marknad för de kombinerade tillgångarna, det vill säga för de biologiska tillgångarna, mark och markförbättringar tillsammans. ►M33 Ett företag kan använda information avseende de kombinerade tillgångarna för att värdera de biologiska tillgångarna till verkligt värde. ◄

Vinster och förluster

26. En vinst eller förlust som uppkommer när en biologisk tillgång första gången redovisas till verkligt värde, efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, och vid en ändring av en biologisk tillgångs verkliga värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, ska inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.

27. En förlust kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången eftersom ►M8 försäljningskostnader ◄ ska dras av när det verkliga värde fastställs för en biologisk tillgång. En vinst kan uppkomma när en biologisk tillgång redovisas första gången, exempelvis när en kalv föds.

▼B

28. En vinst eller förlust som uppkommer när jord- och skogsbruksprodukter första gången redovisas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska inkluderas i resultatet för den period i vilket den uppkommer.

29. En vinst eller förlust kan uppstå när en jord- och skogsbruksprodukt redovisas för första gången, till följd av skörd.

Om verkligt värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt

►M33 30. **Det förutsätts att en biologisk tillgångs verkliga värde kan värderas på ett tillförlitligt sätt. Antagandet kan endast vederläggas när en biologisk tillgång, för vilken noterade marknadspriser inte finns tillgängliga och för vilken andra värderingar till verkligt värde är uppenbart otillförlitliga, redovisas för första gången.** ◄ I ett sådant fall ska den biologiska tillgången värderas till anskaffningsvärdet efter avdrag för alla ackumulerade avskrivningar och alla ackumulerade nedskrivningar. När det verkliga värdet för en sådan biologisk tillgång kan mätas på ett tillförlitligt sätt, ska ett företag värdera den till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. När en biologisk anläggningstillgång uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (eller ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter,* förutsätts att dess verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

31. Antagandet i punkt 30 kan endast vederläggas när tillgången redovisas för första gången. Ett företag som tidigare har värderat en biologisk tillgång till dess verkliga värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄, fortsätter att värdera den biologiska tillgången till dess verkliga värde efter avdrag för försäljningskostnader, till dess att den avyttras.

32. Företag ska alltid värdera jord- och skogsbruksprodukter vid skördetidpunkten till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄. Denna standard utgår från att det verkliga värdet för jord- och skogsbruksprodukter vid skörd alltid kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

33. När företaget fastställer anskaffningsvärde, ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning, beaktas IAS 2, *Varulager*, IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* och IAS 36, *Nedskrivningar*.

STATLIGA BIDRAG

▼M8

34. Ett villkorslöst statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, ska redovisas i resultaträkningen först när det statliga bidraget utbetalas.

35. Om ett statligt bidrag, hänförligt till en biologisk tillgång som är värderad till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, är behäftat med villkor, inklusive villkor om att företaget inte ska syssla med viss jord- och skogsbruksverksamhet, ska ett företag redovisa det statliga bidraget i resultaträkningen först när villkoren för det statliga bidraget uppfyllts.

▼M8

36. Villkoren för statliga bidrag varierar. Exempelvis kan ett bidrag vara villkorat av att företaget ska odla på en viss plats under fem år och krav finnas på att företaget ska återbetala bidraget om odlingen sker under en kortare tid. I det fallet redovisas inte bidraget i resultaträkningen förrän fem år har förflutit. Om villkoren för bidraget medger att delar av bidraget kan behållas i förhållande till den tid som har förflutit redovisar företaget denna del i resultaträkningen fördelat över tiden.

▼B

37. Om ett statligt bidrag är hänförbart till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30), tillämpas IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*.

38. Enligt denna standard krävs en annan redovisning än enligt IAS 20 om ett statligt bidrag är hänförligt till en biologisk tillgång som värderas till verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄ eller om ett statligt bidrag förutsätter att företaget inte sysslar med en viss jord- och skogsbruksverksamhet. IAS 20 ska endast tillämpas för statliga bidrag som är hänförliga till en biologisk tillgång som värderas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning.

UPPLYSNINGAR

39. [Struken]

Allmänt

40. Ett företag ska lämna upplysning om de vinster eller förluster som uppkommer under innevarande period när biologiska tillgångar och jord- och skogsbruksprodukter redovisas för första gången och från förändringen av verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄ för biologiska tillgångar.

41. Ett företag ska lämna en beskrivning av varje grupp av biologiska tillgångar.

42. Upplysningar som ska lämnas enligt punkt 41 kan vara av kvalitativ eller kvantitativ karaktär.

43. Ett företag uppmuntras att lämna en kvantitativ beskrivning för varje grupp av biologiska tillgångar, och att göra åtskillnad mellan biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar, eller mellan mogna och omogna biologiska tillgångar, efter vad som är lämpligt. Ett företag kan exempelvis lämna upplysningar gruppvis för det redovisade värdet för biologiska tillgångar som kan konsumeras och producerande biologiska tillgångar. Ett företag kan också göra en ytterligare uppdelning av det redovisade värdet mellan mogna och omogna tillgångar. Dessa uppdelningar ger upplysningar som kan vara till hjälp vid bedömning av tidpunkt för framtida kassaflöden sker. Ett företag lämnar upplysningar om den grund som används för sådana uppdelningar.

▼M45

44. Biologiska tillgångar som kan konsumeras är sådana som ska skördas som jord- och skogsbruksprodukter eller som ska säljas som biologiska tillgångar. Exempel på biologiska tillgångar som kan konsumeras är boskap avsedd för köttproduktion, boskap som innehas för försäljning, fisk i fiskodlingar, grödor som majs och vete, den produkt som fås från en producerande växt samt träd som är avsedda att bli timmer. Producerande biologiska tillgångar är andra biologiska tillgångar än biologiska tillgångar som kan konsumeras, exempelvis boskap för mjölkproduktion och fruktträd från vilka frukt skördas. Producerande biologiska tillgångar är inte jord- och skogsbruksprodukter utan hålls för att ge produktion.

▼B

45. Biologiska tillgångar kan klassificeras som antingen mogna biologiska tillgångar eller omogna biologiska tillgångar. Mogna biologiska tillgångar är sådana som är redo att skördas (när det gäller biologiska tillgångar som kan konsumeras) eller som klarar återkommande skördar (när det gäller producerande biologiska tillgångar).

46. Företaget ska i den information som publiceras tillsammans med, eller i de finansiella rapporterna, lämna följande upplysningar:

a) Vilken typ av verksamhet som ingår i varje grupp av biologiska tillgångar och

b) Icke-finansiella mått eller uppskattningar av de fysiska kvantiteterna av

i) varje grupp av företagets biologiska tillgångar vid slutet av perioden och

ii) produktionen av jord- och skogsbruksprodukter under perioden.

▼M33 _____

▼B

49. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) Förekomster av och redovisat värde på biologiska tillgångar för vilka äganderätten är inskränkt och redovisat värde på biologiska tillgångar som ställts som säkerhet,

b) belopp som avser åtaganden för utveckling och förvärv av biologiska tillgångar, och

c) strategier för hantering av finansiella risker i samband med jord- och skogsbruksverksamhet.

50. Ett företag ska redovisa en avstämning av förändringar i redovisat värde för biologiska tillgångar mellan den aktuella periodens inledning och slut. Avstämningen ska innefatta

a) vinst eller förlust till följd av ändringar av verkligt värde efter avdrag för ►M8 försäljningskostnader ◄,

b) ökningar till följd av köp,

c) minskningar hänförliga till försäljning och biologiska tillgångar klassificerade som att de innehas för försäljning (eller som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning) i enlighet med IFRS 5,

d) minskningar till följd av skörd,

e) ökningar till följd av företagsförvärv och samgåenden,

f) nettot av valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av finansiella rapporter till en annan rapporteringsvaluta, och vid omräkning av en utlandsverksamhet till det rapporterande företagets rapporteringsvaluta, och

g) övriga förändringar.

▼B

51. Det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader för en biologisk tillgång kan ändras på grund av både fysiska förändringar och prisförändringar på marknaden. Separata upplysningar om fysiska förändringar och prisförändringar är användbara vid bedömning av den aktuella periodens resultat och framtidsutsikter, särskilt när produktionscykeln överstiger ett år. I sådana fall uppmuntras ett företag att lämna upplysningar, per grupp eller på annat sätt, om storleken på förändringen av verkligt värde efter avdrag för de kostnader som ingår i resultatet på grund av fysiska förändringar respektive prisförändringar. Sådan information är i allmänhet mindre användbar när produktionscykeln är kortare än ett år (exempelvis vid uppfödning av kycklingar eller spannmålsodling).

52. Biologisk omvandling leder till ett antal typer av fysisk förändring som tillväxt, försämring, produktion och fortplantning, vilka kan observeras och värderas. Var och en av dessa fysiska förändringar har en direkt inverkan på framtida ekonomiska fördelar. En förändring av verkligt värde för en biologisk tillgång på grund av skörd utgör också en fysisk förändring.

53. Jord- och skogsbruksverksamhet utsätts ofta för klimat-, sjukdoms- och andra naturbetingade risker. Om en händelse inträffar som ger upphov till en väsentlig intäkts- eller kostnadspost, ska upplysning om denna posts karaktär och belopp lämnas i enlighet med IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*. Exempel på sådan händelse omfattar ett utbrott av en elakartad sjukdom, översvämning, allvarlig torka eller kyla eller insektsangrepp.

Ytterligare upplysningar om biologiska tillgångar för vilka verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

54. Om ett företag värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad avskrivning och ackumulerad nedskrivning (se punkt 30) vid periodens slut, ska företaget lämna följande upplysningar för sådana biologiska tillgångar:

a) En beskrivning av de biologiska tillgångarna.

b) En förklaring till varför det verkliga värdet inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

c) Om möjligt, ett intervall inom vilket det är högst sannolikt att det verkliga värdet ligger.

d) Den avskrivningsmetod som använts.

e) Nyttjandeperiod eller tillämpad avskrivningssats.

f) Det uppskrivna anskaffningsvärdet och ackumulerade avskrivningar (tillsammans med ackumulerade nedskrivningar) vid periodens början och slut.

55. Om företaget under innevarande period värderar biologiska tillgångar till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerad nedskrivning och ackumulerad avskrivning (se punkt 30), ska företaget lämna upplysningar om redovisad vinst eller förlust vid avyttring av sådana biologiska tillgångar.I den avstämning som krävs enligt punkt 50 ska sådana vinster eller förluster redovisas separat. Dessutom ska avstämningen innefatta följande belopp som är medtagna i årets resultat och som är hänförliga till dessa biologiska tillgångar

a) nedskrivningar,

b) återföringar av nedskrivningar, och

c) avskrivningar.

▼B

56. Om det verkliga värdet på biologiska tillgångar som tidigare värderats till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt under innevarande period, ska ett företag lämna följande upplysningar för de biologiska tillgångarna

a) en beskrivning av de biologiska tillgångarna,

b) en förklaring till varför det verkliga värdet kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt, och

c) omklassificeringens effekt.

Statliga bidrag

57. Ett företag ska lämna följande upplysningar, i det fall det är hänförligt till jord- och skogsbruksverksamhet som omfattas av denna standard

a) arten och omfattningen av statliga bidrag som redovisas i de finansiella rapporterna,

b) auppfyllda villkor och andra eventualförpliktelser/eventualtillgångar som är knutna till statliga bidrag, och

c) betydande förväntade minskningar av nivån på statliga bidrag.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

58. Standarden ska tillämpas på finansiella rapporter för perioder som börjar 1 januari 2003 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för perioder som börjar före den 1 januari 2003, ska företaget upplysa om detta.

59. Denna standard innehåller inga särskilda övergångsbestämmelser. När denna standard börjar tillämpas, redovisas detta i enlighet med IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

▼M8

60. Punkterna 5, 6, 17, 20 och 21 ändrades och punkt 14 ströks genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M33

61. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 8, 15, 16, 25 och 30 ändrades och att punkterna 9, 17-21, 23, 47 och 48 ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M45

62. *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41), som utfärdades i juni 2014, innebar att punkterna 1–5, 8, 24 och 44 ändrades och att punkterna 5A–5C och 63 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8.

63. Under den rapportperiod i vilken *Jord- och skogsbruk: Producerande växter* (ändringar i IAS 16 och IAS 41) tillämpas första gången behöver ett företag inte lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 (f) i IAS 8 för den aktuella perioden. Ett företag ska dock lämna kvantitativa upplysningar enligt punkt 28 (f) i IAS 8 för varje tidigare redovisad period.

▼M54

64. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M16**

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas

MÅL

1 Syftet med denna standard är att säkerställa att ett företags *första finansiella rapporter enligt IFRS*, och dess delårsrapporter för del av den period som omfattas av dessa finansiella rapporter, innehåller information av hög kvalitet som

(a) är transparent för användare och jämförbar över alla perioder som redovisas,

(b) utgör en lämplig startpunkt för redovisning enligt *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, och

(c) kan upprättas till en kostnad som inte överstiger nyttan.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Ett företag ska tillämpa denna standard på

(a) sina första finansiella rapporter enligt IFRS, och

(b) varje delårsrapport, om sådan upprättas, som företaget upprättar enligt IAS 34 *Delårsrapportering* för del av den period som omfattas av dess första finansiella rapporter enligt IFRS.

3 Ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS är den första årsredovisningen i vilken företaget tillämpar IFRS, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll i dessa rapporter om att IFRS följs. Finansiella rapporter enligt IFRS är ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS om företaget exempelvis

(a) upprättade sina senaste finansiella rapporter

(i) enligt nationella krav som inte är följer IFRS i alla avseenden,

(ii) i överensstämmelse med IFRS i alla avseenden, förutom att de finansiella rapporterna inte innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll att IFRS följdes,

(iii) med ett uttryckligt uttalande om att vissa, men inte alla IFRS, följdes,

(iv) enligt nationella krav som inte är i överensstämmelse med IFRS och använde enstaka IFRS för redovisning av poster för vilka nationella krav saknades, eller

(v) enligt nationella krav, med en avstämning av vissa belopp mot de belopp som fastställdes enligt IFRS,

(b) upprättade finansiella rapporter enligt IFRS endast för internt bruk, utan att göra dem tillgängliga för företagets ägare eller andra externa användare,

▼M16

(c) upprättade ett rapportpaket enligt IFRS i konsolideringssyfte, utan att upprätta fullständiga finansiella rapporter enligt definitionen i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007), eller

(d) inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder.

4 Denna standard tillämpas när ett företag första gången tillämpar IFRS. Den tillämpas inte när ett företag exempelvis

(a) upphör att upprätta finansiella rapporter enligt nationella krav, efter att tidigare ha upprättat dem och därutöver upprättat andra finansiella rapporter som innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes,

(b) upprättade finansiella rapporter under föregående år enligt nationella krav och dessa finansiella rapporter innehöll ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, eller

(c) upprättade finansiella rapporter under föregående år, som innehöll ett utryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följdes, även om revisionsberättelsen innehöll ett uttalande om att dessa finansiella rapporter inte överensstämde med IFRS.

▼M36

4A Utan hinder av kraven i punkterna 2 och 3 måste ett företag som har tillämpat IFRS i en tidigare rapportperiod, men vars senaste årsredovisning inte innehåller något uttryckligt och oreserverat uttalande om efterlevnad av IFRS, antingen tillämpa denna IFRS eller i annat fall tillämpa IFRS retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* som om företaget aldrig hade upphört att tillämpa de internationella finansiella rapporteringsstandarderna IFRS.

4B Om ett företag inte väljer att tillämpa denna IFRS i enlighet med punkt 4A ska företaget likväl följa de upplysningskrav som anges i punkterna 23A–23B i IFRS 1, förutom upplysningskraven i IAS 8.

▼M16

5 Denna standard tillämpas inte vid byten av redovisningsprinciper, som görs av ett företag som redan tillämpar IFRS. Sådana byten behandlas i

(a) krav vid byten av redovisningsprinciper i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, och

(b) särskilda övergångsbestämmelser i andra standarder.

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS

6 Ett företag ska upprätta en *rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS* vid *tidpunkten för övergång till IFRS*. Detta är startpunkten för företagets redovisning enligt IFRS.

Redovisningsprinciper

7 Ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i rapporten över periodens ingående finansiella ställning och under alla perioder som redovisas i de första finansiella rapporterna enligt IFRS. Dessa redovisningsprinciper ska följa varje IFRS som gäller per slutet av den första rapportperioden enligt IFRS för företagets första finansiella rapporter enligt IFRS, förutom enligt vad som anges i punkterna 13–19 och bilagorna B–E.

8 Ett företag ska inte tillämpa olika versioner av standarder som gällde vid tidigare tidpunkter. Ett företag får tillämpa en ny standard som ännu inte är obligatorisk, om denna standard tillåter tidigare tillämpning.

▼M16

Exempel: Konsekvent tillämpning av senaste versionen av standarderna

Bakgrund

Företag A:s första rapportperiod enligt IFRS slutar den 31 december 20X5. Företag A beslutar att i dessa finansiella rapporter presentera jämförande information för endast ett år (se punkt 21). Därför är företagets tidpunkt för övergång till IFRS verksamhetens början den 1 januari 20X4 (eller motsvarande, verksamhetens slut den 31 december 20X3). Företag A upprättade årligen finansiella rapporter enligt sina tidigare redovisningsprinciper per 31 december, till och med den 31 december 20X4.

Tillämpning av krav

Företag A måste tillämpa de standarder som gäller för perioder som slutar den 31 december 20X5 när det

(a) upprättar och utformar sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS per 1 januari 20X4, och

(b) upprättar och utformar sin rapport över finansiell ställning per 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4), rapport över totalresultat, rapport över förändringar i eget kapital och rapport över kassaflöden för året fram till 31 december 20X5 (vilket innefattar jämförelsebelopp för 20X4) och upplysningar (vilket innefattar jämförelseinformation för 20X4).

Om en ny standard ännu inte är obligatorisk men det enligt den är tillåtet med tidigare tillämpning, får, men måste inte, företag A tillämpa en sådan standard i sina första finansiella rapporter enligt IFRS.

9 Övergångsbestämmelserna i andra IFRS gäller byten av redovisningsprinciper av ett företag som redan använder IFRS och gäller inte en *förstagångstillämpares* övergång till IFRS, förutom enligt vad som anges i bilagorna B–E.

10 Förutom vad som anges punkterna 13–19 och bilagorna B–E, ska ett företag i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS:

(a) redovisa alla tillgångar och skulder vars redovisning krävs enligt IFRS,

(b) inte redovisa poster som tillgångar eller skulder om sådan redovisning inte är tillåten enligt IFRS,

(c) omklassificera poster som företaget redovisade som en typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, men som utgör en annan typ av tillgång, skuld eller komponent i eget kapital enligt IFRS, och

(d) tillämpa IFRS vid värdering av alla tillgångar och skulder i balansräkningen.

11 De redovisningsprinciper som ett företag tillämpar i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS kan skilja sig från dem företaget tillämpade för samma tidpunkt enligt de tidigare redovisningsprinciperna. De justeringar som blir följden gäller händelser och transaktioner före tidpunkten för övergång till IFRS. Därför ska ett företag redovisa dessa justeringar direkt i balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, i en annan post under eget kapital) vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M16

12 I denna standard anges två kategorier av undantag från principen att ett företags rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska uppfylla kraven i alla IFRS:

(a) Bilaga B förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden.

(b) Bilagorna C–E medger undantag från vissa krav i andra IFRS.

Undantag från retroaktiv tillämpning av andra IFRS

13 Denna standard förbjuder retroaktiv tillämpning av andra IFRS i vissa avseenden. Dessa undantag anges i punkt 14–17 och bilaga B.

Uppskattningar

14 Ett företags uppskattningar enligt IFRS vid tidpunkten för övergång till IFRS ska vara i överensstämmelse med uppskattningar som gjordes för samma tidpunkt enligt tidigare redovisningsprinciper (efter justeringar för att återspegla eventuella skillnader i redovisningsprinciper), om det inte föreligger objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga.

15 Ett företag kan få information efter tidpunkten för övergång till IFRS om uppskattningar som det gjorde enligt tidigare redovisningsprinciper. Enligt punkt 14 ska ett företag behandla sådan information på samma sätt som händelser efter balansdagen som enligt IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* inte ska beaktas. Antag exempelvis att ett företag går över till IFRS den 1 januari 20X4 och att företaget den 15 juli 20X4 får ny information som kräver ändring av en uppskattning som gjorts enligt tidigare redovisningsprinciper per 31 december 20X3. Företaget ska inte återspegla denna nya information i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS (om inte uppskattningarna kräver justeringar för skillnader i redovisningsprinciper eller det finns objektiva omständigheter som visar att dessa uppskattningar var felaktiga). I stället ska företaget återspegla den nya informationen i sitt resultat (eller, i tillämpliga fall, i andra ändringar i övrigt totalresultat) för det år som slutade den 31 december 20X4.

16 Ett företag kan vid tidpunkten för övergång till IFRS behöva göra uppskattningar som inte krävdes enligt tidigare redovisningsprinciper vid den tidpunkten. För att vara i överensstämmelse med IAS 10 ska dessa uppskattningar enligt IFRS återspegla förhållanden som rådde vid tidpunkten för övergång till IFRS. I synnerhet ska uppskattningar av marknadspriser, marknadsräntor eller valutakurser vid tidpunkten för övergång till IFRS återspegla marknadsvillkoren vid den tidpunkten.

17 Punkt 14–16 gäller rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS. De tillämpas även på en jämförelseperiod som redovisas i ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS, i vilket fall hänvisningarna till tidpunkten för övergång till IFRS ersätts med hänvisningar till slutet av denna jämförelseperiod.

▼M16

Undantag från andra standarder

18 Ett företag kan välja att använda ett eller flera undantag i bilagorna C–E. Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

▼M33

———————

▼M16

REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

20 Denna standard innehåller inte undantag från utformnings- och upplysningskraven i andra IFRS.

Jämförande information

▼M36

21 Ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS ska inkludera minst tre rapporter över finansiell ställning, två rapporter över resultat och övrigt totalresultat, två separata resultatrapporter (om sådana lämnas), två rapporter över kassaflöden och två rapporter över förändringar i eget kapital samt hänförliga noter, inklusive jämförande information för alla rapporter som visas.

▼M16

Jämförande information och historiska sammanfattningar som inte följer IFRS

22 En del företag upprättar historiska sammanfattningar över utvalda uppgifter för perioder som föregår den första perioden för vilken de redovisar fullständig jämförande information enligt IFRS. Enligt denna standard behöver inte sådana sammanfattningar uppfylla kraven för redovisning och värdering enligt IFRS. Dessutom presenterar en del företag både jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper och den jämförande information som krävs enligt IAS 1. I finansiella rapporter som innehåller historiska sammanfattningar eller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper ska ett företag

(a) tydligt ange att information enligt tidigare redovisningsprinciper inte upprättats enligt IFRS, och

(b) lämna upplysningar om karaktären på de huvudsakliga justeringar som skulle behövas för att uppfylla kraven i IFRS. Ett företag behöver inte kvantifiera dessa justeringar.

Förklaring av övergång till IFRS

23 Ett företag ska förklara hur övergången från tidigare redovisningsprinciper till IFRS påverkade dess finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

▼M36

23A Ett företag som har tillämpat IFRS i en tidigare period, enligt beskrivningen i punkt 4A, ska upplysa om

(a) varför det upphörde att tillämpa IFRS, och

(b) varför det återgick till att tillämpa IFRS.

23B När ett företag, i enlighet med punkt 4A, inte väljer att tillämpa IFRS 1, ska företaget förklara varför det valt att tillämpa IFRS som om det aldrig hade upphört att tillämpa IFRS.

▼M16

Avstämningar

24 För att vara i överensstämmelse med punkt 23 ska ett företags första finansiella rapporter enligt IFRS innefatta:

(a) Avstämningar av eget kapital som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper mot eget kapital enligt IFRS för både

(i) tidpunkten för övergång till IFRS, och

(ii) slutet av den senaste period som redovisades i företagets senaste årsredovisning enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) En avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för den senaste perioden i företagets senaste årsredovisning. Startpunkten för den avstämningen ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för samma period eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.

(c) I det fall företaget för första gången redovisade eller återförde nedskrivningar när det upprättade sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, de upplysningar som krävts enligt IAS 36 *Nedskrivningar* om företaget hade redovisat dessa nedskrivningar eller återföringar under den period som börjar med tidpunkten för övergången till IFRS.

25 De avstämningar som krävs enligt punkterna 24 (a) och (b) ska vara så utförliga att användare kan förstå de väsentliga justeringarna i rapporten över finansiell ställning och rapporten över totalresultat. Om ett företag upprättade en rapport över kassaflöden enligt tidigare redovisningsprinciper ska företaget även förklara väsentliga justeringar i rapporten över kassaflöden.

26 Om ett företag uppmärksammar felaktigheter som uppkommit enligt tidigare redovisningsprinciper, ska de avstämningar som krävs enligt punkt 24 (a) och (b) särskilja rättelser av dessa felaktigheter från byten av redovisningsprinciper.

▼M29

27 IAS 8 är inte tillämplig på byten av redovisningsprinciper som ett företag gör när det tillämpar IFRS för första gången eller på ändringar av sådana principer som görs innan företaget upprättar sitt första bokslut enligt IFRS. Kraven i IAS 8 när det gäller byten av redovisningsprinciper är därför inte tillämpliga på ett företags första bokslut enligt IFRS.

27A Om företaget under den period som omfattas av dess första bokslut enligt IFRS byter redovisningsprinciper eller ändrar sitt utnyttjande av undantagen i denna standard ska företaget i enlighet med punkt 23 förklara ändringarna mellan sin första delårsrapport enligt IFRS och sitt första bokslut enligt IFRS samt uppdatera de avstämningar som krävs enligt punkt 24 a och b.

▼M16

28 Om ett företag inte upprättade finansiella rapporter för tidigare perioder, ska företaget i de första finansiella rapporterna enligt IFRS lämna upplysning om detta.

▼M16

Identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder

▼M53

29 Det är tillåtet för ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell tillgång som en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt D19A. Företaget ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella tillgångar som sådant per datumet för identifieringen samt klassificeringen och det redovisade värdet i de föregående finansiella rapporterna.

29A Det är tillåtet för ett företag att identifiera en tidigare redovisad finansiell skuld som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt D19. Företaget ska lämna upplysning om det verkliga värdet för finansiella skulder som sådant per datumet för identifieringen samt klassificeringen och det redovisade värdet i de föregående finansiella rapporterna.

▼M16

Användning av verkligt värde som antaget anskaffningsvärde

▼M54

30 Om ett företag i sin ingående rapport över finansiell ställning enligt IFRS använder verkligt värde som *antaget anskaffningsvärde* för en materiell anläggningstillgång, en förvaltningsfastighet, en immateriell tillgång eller en nyttjanderätt (se punkterna D5 och D7), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS för varje post i rapporten över finansiell ställning innehålla upplysning om

▼M16

(a) summan av dessa verkliga värden, och

(b) summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

Användning av antaget anskaffningsvärde för innehav i dotterföretag, ►M32 *joint venture* ◄ *och intresseföretag*

31 På motsvarande sätt, om ett företag använder ett antaget anskaffningsvärde i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS för ett innehav i ett dotterföretag, ►M32 joint venture ◄ eller intresseföretag i sina separata finansiella rapporter (se punkt D15), ska företagets första finansiella rapporter enligt IFRS innehålla upplysningar om

(a) det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för vilket antaget anskaffningsvärde är det redovisade värdet enligt tidigare redovisningsprinciper,

(b) det sammanlagda antagna anskaffningsvärdet för de innehav för vilket antaget anskaffningsvärde är det verkliga värdet, och

(c) summan av justeringarna av de redovisade värden som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼M24

Användning av antaget anskaffningsvärde för olje- och gastillgångar

31A Om ett företag utnyttjar undantaget i punkt D8A (b) för olje- och gastillgångar ska företaget upplysa om detta och om på vilken grund redovisade värden som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper fördelades.

▼**M29**

Användning av antaget anskaffningsvärde för verksamheter som omfattas av prisreglering

31B Om ett företag utnyttjar undantaget i punkt D8B för verksamheter som omfattas av prisreglerig ska företaget upplysa om detta och om på vilken grund redovisade värden fastställdes enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼**M33**

Användning av antaget anskaffningsvärde efter en period av allvarlig hyperinflation

31C Om ett företag på grund av allvarlig hyperinflation väljer att värdera tillgångar och skulder till verkligt värde och att använda det verkliga värdet som det antagna anskaffningsvärdet i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS (se punkterna D26-D30), ska det i företagets första finansiella rapporter enligt IFRS lämnas en förklaring om hur, och varför, företaget hade, och därefter upphörde att ha, en funktionell valuta som har båda nedanstående kännetecken:

(a) Ett tillförlitligt allmänt prisindex är inte tillgängligt för alla företag som har transaktioner och saldon i valutan.

(b) Möjlighet att byta ut valutan mot en relativt stabil utländsk valuta finns inte.

▼**M16**

Delårsrapporter

▼**M29**

32 Om ett företag upprättar en delårsrapport enligt IAS 34 för en del av den period som omfattas av dess första bokslut enligt IFRS ska företaget, för att uppfylla punkt 23, uppfylla följande krav utöver kraven i IAS 34:

(a) Varje sådan delårsrapport ska, om företaget upprättade en delårsrapport för motsvarande delårsperiod under det omedelbart föregående räkenskapsåret, innefatta

(i) en avstämning av dess eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper i slutet av denna motsvarande delårsperiod mot eget kapital enligt IFRS vid denna tidpunkt, och

(ii) en avstämning av summa totalresultat enligt IFRS för denna motsvarande delårsperiod (aktuell period och hittills under året). Startpunkten för denna avstämning ska vara summa totalresultat enligt tidigare redovisningsprinciper för denna period eller, om ett företag inte redovisade en sådan summa, resultatet enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) Utöver de avstämningar som krävs enligt a ska ett företags första delårsrapport enligt IAS 34 för en del av den period som omfattas av dess första bokslut enligt IFRS innefatta de avstämningar som beskrivits i punkt 24 a och b (kompletterade med de uppgifter som krävs enligt punkterna 25 och 26) eller en hänvisning till ett annat publicerat dokument som innefattar dessa avstämningar.

▼**M29**

(c) Om ett företag byter redovisningsprinciper eller ändrar sitt utnyttjande av undantagen i denna standard, ska företaget i enlighet med punkt 23 förklara ändringarna i varje sådan delårsrapport och uppdatera de avstämningar som krävs enligt a och b.

▼**M16**

33 I IAS 34 ställs minimikrav på upplysningar. Kraven bygger på antagandet att användare av delårsrapporten även har tillgång till den senaste årsredovisningen. Enligt IAS 34 krävs dock även att ett företag ska lämna upplysning om ”händelser och transaktioner som är väsentliga för förståelsen av utvecklingen under den aktuella delårsperioden”. Om en förstagångstillämpare i den senaste årsredovisningen enligt tidigare redovisningsprinciper inte lämnade upplysningar som var väsentliga för förståelsen av den aktuella delårsperioden, ska företaget därför i delårsrapporten lämna upplysning om detta eller hänvisa till ett annat publicerat dokument som innefattar denna information.

IKRAFTTRÄDANDE

34 Ett företag ska tillämpa denna standard om dess första finansiella rapporter enligt IFRS avser en period som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

35 Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt D1 (n) och D23 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 23 *Lånekostnader* (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

36 IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008) innebar ändringar av punkt 19, C1 samt C4 (f) och (g). Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.

37 IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändringar 2008) innebar ändringar av punkt 13 och B7. Om ett företag tillämpar IAS 27 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

38 *Anskaffningsvärde för ett innehav i ett dotterföretag, gemensamt styrt företag eller intresseföretag* (ändringar i IFRS 1 och IAS 27), som utfärdades i maj 2008, innebar att punkt 31, D1 (g), D14 och D15 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar punkterna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

39 Punkt B7 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändringar 2008) för en tidigare period, ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼**M24**

39A *Ytterligare undantag för försthandstillämpare* (ändringar i IFRS 1), som utfärdades i juli 2009 innebar att punkterna 31A, D8A, D9A och D21A lades till och att leden c,d och l i punkt D1 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna på en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M25**

39C I *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kravet enligt IFRS 7 att presentera jämförande information*, (Ändringar i IFRS 1), som utfärdades i januari 2010 lades punkt E3 till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M29**

39E Genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010 lades punkterna 27A, 31B och D8B till och punkterna 27, 32, D1 c och D8 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag som började tillämpa IFRS före det faktiska ikraftträdandet av IFRS 1, eller som tillämpade IFRS 1 under en tidigare period, får tillämpa ändringen av punkt D8 retroaktivt under den första årsperioden efter det att ändringen har trätt i kraft. Ett företag som tillämpar punkt D8 retroaktivt ska upplysa om detta.

▼**M59**

39F [Utgår]

▼**M33**

39H *Kraftig hyperinflation och avskaffande av fastställda datum för förstagångstillämpare* (ändringar i IFRS 1) som utfärdades i december 2010 och medförde ändring av punkterna B2, D1 och D20 och att punkterna 31C och D26-D30 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼**M32**

39I IFRS 10 *Koncernredovisning* och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 31, B7, C1, D1, D14 och D15 och lade till punkt D31. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼**M33**

39J IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 19 ströks, definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades och punkterna D15 och D20 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

39K *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 21. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼**M59**

39L IAS 19 *Ersättning till anställda* (enligt omarbetning i juni 2011) innebar att punkt D 1 ändrades och att punkterna D 10 och D 11 utgår. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning i juni 2011).

▼**M33**

39M Genom IFRIC 20 – *Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas* infogas punkt D32 och ändras punkt D1. Företaget ska tilllämpa den ändringen när den tillämpar IFRIC 20.

▼**M35**

39N *Statliga lån* (Ändringar i IFRS 1), som utfärdades i mars 2012, innebar att punkterna B1 f och B10-B12 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa punkter för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

39O Punkterna B10 0ch B11 hänvisar till IFRS 9. Om ett företag tillämpar denna IFRS men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska hänvisningarna i punkterna B10 och B11 till IFRS 9 betraktas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering.*

▼**M36**

39P Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, lades punkterna 4A–4B och 23A–23B till. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

39Q Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt D23. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

39R Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 21. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M37**

39S *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om andelar i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkt D31 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRS 11 (enligt omarbetning i juni 2012).

▼**M59**

39T *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna D 16, D 17 och bilaga C ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M46**

39W Redovisning av andelsförvärv *i gemensamma verksamheter* (ändringar i IFRS 11), som utfärdades i maj 2014, innebar ändring av punkt C5. Ett företag ska tillämpa denna ändring under räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Om ett företag tillämpar relaterade ändringar i IFRS 11 från *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar i IFRS 11) för en tidigare period ska ändringen i punkt 5 tillämpas för denna tidigare period.

▼**M52**

39X IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt D24 med tillhörande rubrik utgick och att punkterna D34–D35 med respektive tillhörande rubriker lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼**M53**

39Y IFRS 9 *Finansiella instrument*, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 och D20, strök punkterna 39B, 39G och 39U och lade till punkterna 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 och E2. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼**M50**

39Z Kapitalandelsmetoden i separata finansiella rapporter (ändringar I IAS 27), utfärdad i augusti 2014, ändrades punkt D14 och lade till punkt D15A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M59**

39AA [Utgår]

▼**M54**

39AB I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 30, C4, D1, D7, D8B och D9, punkt D9A ströks och punkterna D9B–D9E lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M63**

39AC Genom IFRIC 22 *Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning* lades punkt D36 till och punkt D1 ändrades. Företaget ska tilllämpa den ändringen när den tillämpar IFRIC 22.

▼**M59**

39AD Genom *den årliga förbättringscykeln för IFRS-standarder 2014–2016*, som utfärdades i december 2016, ändrades punkterna 39 L och 39 T och punkterna 39 D, 39 F, 39 AA och E3–E7 utgår. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare.

▼**M64**

39AF IFRIC 23 *Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling* lade till punkt E8. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IFRIC 23.

▼**M16**

UPPHÄVANDE AV IFRS 1 (UTFÄRDAD 2003)

40 Denna IFRS ersätter IFRS 1 (utfärdad 2003 och ändrad i maj 2008).

Tillägg A

Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

antaget anskaffningsvärde	Ett belopp som används som ersättning för anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde vid en viss tidpunkt. Efterföljande avskrivning förutsätter att företaget inledningsvis hade redovisat tillgången eller skulden per denna tidpunkt och att anskaffningsvärdet var lika med antaget anskaffningsvärde.
första finansiella rapporter enligt IFRS	De första finansiella rapporterna i vilka ett företag tillämpar **International Financial Reporting Standards (IFRS)**, med ett uttryckligt uttalande utan förbehåll om att IFRS följs.
första rapportperiod enligt IFRS	Den senaste rapportperiod som täcks av ett företags **första finansiella rapporter enligt IFRS**.
förstagångstillämpare	Ett företag som upprättar sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.
International Financial Reporting Standards (IFRS)	Standarder och tolkningar som fastställts av International Accounting Standards Board (IASB). De består av a) International Financial Reporting Standards (IFRS), b) International Accounting Standards (IAS), och c) tolkningar som tagits fram av International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) eller dess föregångare Standing Interpretations Committee (SIC).
rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS	Ett företags rapport över finansiell ställning per **tidpunkten för övergången till IFRS**.

▼M16

tidigare redovisningsprinciper	Den redovisningsgrund en **förstagångstillämpare** använde omedelbart före övergången till IFRS.
tidpunkt för övergång till IFRS	Början på den tidigaste perioden för vilken ett företag upprättar fullständig jämförande information enligt IFRS i sina **första finansiella rapporter enligt IFRS**.

▼M33

verkligt värde	Är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)

Bilaga B

Undantag till retroaktiv tillämpning av andra IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

▼M53

B1 Ett företag ska tillämpa följande undantag:

(a) borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning (punkterna B2 och B3),

(b) säkringsredovisning (punkterna B4–B6),

(c) innehav utan bestämmande inflytande (punkt B7),

(d) klassificering och värdering av finansiella tillgångar (punkterna B8–B8C),

(e) nedskrivning av finansiella tillgångar (punkterna B8D–B8G),

(f) inbäddade derivat (punkt B9), och

(g) statliga lån (punkterna B10–B12).

Borttagande av finansiella tillgångar och finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning

B2 Utöver vad som tillåts enligt punkt B3 ska en förstagångstillämpare tillämpa kraven om borttagande från rapporten över finansiell ställning i IFRS 9 framåtriktat för transaktioner som sker på eller efter tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis, om en förstagångstillämpare tog bort finansiella tillgångar som inte är derivat eller finansiella skulder som inte är derivat från rapporten över finansiell ställning enligt sina tidigare redovisningsprinciper till följd av en transaktion som skedde före tidpunkten för övergången till IFRS, ska förstagångstillämparen inte redovisa dessa tillgångar och skulder enligt IFRS (såvida de inte uppfyller kraven för redovisning till följd av en senare transaktion eller händelse).

B3 Oaktat punkt B2 får ett företag tillämpa kraven för borttagande från rapporten över finansiell i IFRS 9 retroaktivt från ett datum som företaget väljer, förutsatt att den information som behövs för att tillämpa IFRS 9 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som togs bort från rapporten över finansiell ställning till följd av tidigare transaktioner erhölls vid den tidpunkt när dessa transaktioner redovisades för första gången.

▼M53

Säkringsredovisning

B4 Enligt kraven i IFRS 9, vid tidpunkten för övergången till IFRS, ska företaget

(a) värdera alla derivat till verkligt värde, och

(b) eliminera alla uppskjutna förluster och vinster som uppkommer för derivat som redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper som om de vore tillgångar eller skulder.

B5 Ett företag ska inte avspegla i sin rapport över ingående finansiell ställning enligt IFRS ett säkringsförhållande som inte uppfyller säkringsredovisningskraven enligt IFRS 9 (exempelvis många säkringsförhållanden där säkringsinstrumentet är en fristående utfärdad option eller en utfärdad nettooption, eller när den säkrade posten är en nettoposition i en kassaflödessäkring för en annan risk än valutarisk). Om ett företag dock identifierade en nettoposition som en säkrad post enligt tidigare redovisningsprinciper kan det identifiera som en säkrad post enligt IFRS en enskild post i den nettopositionen, eller en nettoposition som uppfyller kraven i punkt 6.6.1 i IFRS 9, under förutsättning att det inte gör det senare än vid tidpunkten för övergång till IFRS.

B6 Om ett företag före tidpunkten för övergång till IFRS hade identifierat en transaktion som en säkring, men säkringen inte uppfyller säkringsredovisningskraven i IFRS 9, ska företaget tillämpa punkterna 6.5.6 och 6.5.7 i IFRS 9 för att upphöra med säkringsredovisning. Transaktioner som ingicks före tidpunkten för övergång till IFRS ska inte identifieras som säkringar retroaktivt.

▼M16

Innehav utan bestämmande inflytande

▼M32

B7 En förstagångstillämpare ska tillämpa följande krav i IFRS framåtriktat från datumet för övergång till IFRS

(a) kravet i punkt B94 att summa totalresultat ska hänföras till moderföretagets ägare och till innehaven utan bestämmande inflytande även om detta leder till ett negativt värde för innehaven utan bestämmande inflytande,

(b) kraven i punkterna 23 och B93 avseende redovisning av ändringar i moderföretagets ägarandel i ett dotterföretag som inte leder till en förlust av bestämmande inflytande, och

(c) kraven i punkterna 34–37 avseende redovisning av en förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag och de därmed sammanhängande kraven i punkt 8A i IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*.

Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 3 retroaktivt på tidigare rörelseförvärv ska företaget också tillämpa IFRS 10 i enlighet med punkt C1 i denna IFRS.

▼M53

Klassificering och värdering av finansiella instrument

B8 Ett företag ska bedöma om en finansiell tillgång uppfyller villkoren i punkt 4.1.2 eller villkoren i punkt 4.1.2A i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼**M53**

B8A Om det är praktiskt ogenomförbart att bedöma modifieringen av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS, utan beaktande av kraven avseende modifieringen av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D i IFRS 9. (I detta fall ska företaget också tillämpa punkt 42R i IFRS 7 men hänvisningarna till ”punkt 7.2.4 i IFRS 9” ska tolkas som hänvisningar till denna punkt och hänvisningar till ”första redovisningen av finansiella tillgångar” ska tolkas som ”vid tidpunkten för övergång till IFRS”.)

B8B Om det är praktiskt ogenomförbart att bedöma huruvida det verkliga värdet för rättighet till förtida inlösen är obetydligt i enlighet med punkt B4.1.12 c i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS utan hänsyn till undantaget för rättighet till förtida inlösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9. (I detta fall ska företaget också tillämpa punkt 42S i IFRS 7 men hänvisningarna till ”punkt 7.2.5 i IFRS 9” ska tolkas som hänvisningar till denna punkt och hänvisningar till ”första redovisningen av finansiella tillgångar” ska tolkas som ”vid tidpunkten för övergång till IFRS”.)

B8C Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att retroaktivt tillämpa effektivräntemetoden i IFRS 9 ska det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden vid tidpunkten för övergång till IFRS vara det nya redovisade bruttovärdet för denna finansiella tillgång eller det nya upplupna anskaffningsvärdet för den finansiella skulden vid tidpunkten för övergång till IFRS.

Nedskrivning av finansiella tillgångar

B8D Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9 retroaktivt om inte annat följer av punkterna 7.2.15 och 7.2.18–7.2.20 i den standarden.

B8E Vid tidpunkten för övergång till IFRS ska företaget använda rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att fastställa kreditrisken vid den tidpunkt då de finansiella instrumenten redovisades för första gången (eller för låneåtaganden och finansiella garantiavtal, den tidpunkt då företaget blev part i ett oåterkalleligt åtagande i enlighet med punkt 5.5.6 i IFRS 9) och jämföra den med kreditrisken vid tidpunkten för övergång till IFRS (se punkterna B7.2.2–B7.2.3 i IFRS 9).

▼M53

B8F För att avgöra om det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället kan ett företag tillämpa

(a) kraven i punkt 5.5.10 och B5.5.27–B5.5.29 i IFRS 9, och

(b) den motbevisbara presumtionen i punkt 5.5.11 i IFRS 9 för avtalsenliga betalningar som förfallit till betalning med mer än 30 dagar om ett företag kommer att tillämpa nedskrivningskraven genom att identifiera betydande ökningar av kreditrisk efter det första redovisningstillfället för dessa finansiella instrument på grundval information om förfall till betalning.

B8G Om det, vid tidpunkten för övergång till IFRS, för avgörande om det föreligger en betydande ökning av kreditrisk sedan den första redovisningen av ett finansiellt instrument skulle krävas onödiga kostnader eller insatser ska företaget redovisa en förlustreserv till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid vid varje balansdag till dess att detta finansiella instrument tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte det finansiella instrumentet har låg kreditrisk vid balansdagen, i vilket fall punkt B8E a är tillämplig).

Inbäddade derivat

B9 En förstagångstillämpare ska bedöma huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som derivat i enlighet med de villkor som gällde på den senare av den dag då företaget för första gången ingick kontraktet och den dag då en ny bedömning krävs i enlighet med punkt B4.3.11 i IFRS 9.

▼M35

Statliga lån

B10 En förstagångsanvändare ska klassificera alla erhållna statliga lån som en finansiell skuld eller ett egenkapitalinstrument i enlighet med IAS 32 *Finansiella instrument*: *Klassificering*. Förutom vad som tillåts enligt punkt B11 ska en förstagångsanvändare hädanefter tillämpa kraven i IFRS 9 *Finansiella instrument* och IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd* på befintliga statliga lån vid tidpunkten för övergången till IFRS-standarder och ska inte redovisa den motsvarande förmånen av det statliga lånet med en räntesats som understiger marknadsräntan som ett statligt bidrag. Följaktligen, om en förstagångsanvändare, enligt dess tidigare principer för god redovisningssed, inte redovisade och värderade ett statligt lån till en räntesats som understiger marknadsräntan i överensstämmelse med IFRS krav, ska den använda dess enligt tidigare principer för god redovisningssed redovisade värde vid tidpunkten för övergången till IFRS som det bokförda ingående balansvärdet på lånet i rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska tillämpa IFRS 9 på värderingen av sådana lån efter tidpunkten för övergången till IFRS.

B11 Oaktat punkt B10 får ett företag tillämpa kraven i IFRS 9 och IAS 20 retroaktivt på alla statliga lån som erhölls före övergången till IFRS, under förutsättning att den information som krävdes för att göra så hade erhållits när lånet ursprungligen togs upp i redovisningen.

B12 Kraven och vägledningen i punkterna B10 och B11 hindrar inte ett företag från att kunna utnyttja de undantag som beskrivs i punkterna D19–D19D hänförliga till identifieringen av tidigare redovisade finansiella instrument som värderade till verkligt värde via resultatet.

▼M16

Tillägg C

Undantag för rörelseförvärv

▼M38

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet. Ett företag ska tillämpa följande krav på rörelseförvärv som företaget redovisade före tidpunkten för övergång till IFRS. Denna bilaga bör endast tillämpas på rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3 Rörelseförvärv.

▼M32

C1 En förstagångstillämpare kan välja att inte tillämpa IFRS 3 retroaktivt på tidigare rörelseförvärv (rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS). Om en förstagångstillämpare räknar om ett rörelseförvärv så att det uppfyller kraven i IFRS 3 ska dock företaget räkna om alla rörelseförvärv efter detta rörelseförvärv och dessutom tillämpa IFRS 10 från samma datum. Om en förstagångstillämpare exempelvis väljer att räkna om ett rörelseförvärv som skedde den 30 juni 20X6, ska alla rörelseförvärv som skedde mellan den 30 juni 20X6 och tidpunkten för övergången till IFRS räknas om och dessutom ska IFRS 10 tillämpas från och med den 30 juni 20X6.

▼M16

C2 Ett företag behöver inte tillämpa IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer vid rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS. Om företaget inte tillämpar IAS 21 retroaktivt på sådana justeringar till verkligt värde och goodwill, ska det redovisa dem som tillgångar och skulder i företaget och inte som tillgångar och skulder i det förvärvade företaget. Därför är sådan goodwill och sådana justeringar till verkligt värde antingen redan uttryckta i företagets funktionella valuta eller så är de icke-monetära poster i utländsk valuta, som redovisas till valutakursen som användes enligt de tidigare redovisningsprinciperna.

C3 Ett företag kan tillämpa IAS 21 retroaktivt på justeringar till verkligt värde och goodwill som uppkommer i antingen

(a) alla rörelseförvärv som gjordes före tidpunkten för övergång till IFRS, eller

(b) alla rörelseförvärv som företaget väljer att räkna om för att de ska överensstämma med IFRS 3, enligt punkt C1 ovan.

▼M54

C4 Om en förstagångstillämpare inte tillämpar IFRS 3 retroaktivt på ett tidigare rörelseförvärv, ger det följande konsekvenser för detta rörelseförvärv:

▼M16

(a) Förstagångstillämparen ska behålla samma klassificering (som ett förvärv av förvärvaren, ett omvänt förvärv av det förvärvade företaget eller ett samgående) som i de finansiella rapporterna enligt tidigare redovisningsprinciper.

(b) Förstagångstillämparen ska vid tidpunkten för övergång till IFRS redovisa samtliga sina tillgångar och skulder som förvärvades eller övertogs vid ett tidigare företagsförvärv eller samgående, förutom

(i) vissa finansiella tillgångar och finansiella skulder som tagits bort från rapporten över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper (se punkt B2), och

▼**M16**

(ii) tillgångar, däribland goodwill, och skulder som inte redovisades i förvärvarens konsoliderade rapport över finansiell ställning enligt tidigare redovisningsprinciper och som inte heller skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IFRS i det förvärvade företagets separata rapport över finansiell ställning (se (f)–(i) nedan).

Förstagångstillämparen ska redovisa eventuella uppkomna förändringar genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), såvida inte förändringen uppkommer till följd av redovisning av en immateriell tillgång som tidigare innefattades i goodwill (se (g) (i) nedan).

(c) Förstagångstillämparen ska i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS undanta poster som redovisats enligt tidigare redovisningsprinciper, men som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång eller skuld enligt IFRS. Förstagångstillämparen ska redovisa uppkommen förändring enligt följande:

(i) Förstagångstillämparen kan ha klassificerat ett tidigare rörelseförvärv som ett förvärv och redovisat en post som en immateriell tillgång, som inte uppfyller kraven för redovisning som tillgång enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Företaget ska omklassificera den posten (och eventuella uppskjutna skatter och innehav utan bestämmande inflytande som är hänförliga till den) till att utgöra en del av goodwill (om det inte redovisade goodwill som en direkt avdragspost från eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper, se (g) (i) och (i) nedan).

(ii) Förstagångstillämparen ska redovisa alla andra uppkomna förändringar direkt i balanserade vinstmedel ([1]).

(d) Enligt IFRS krävs att efterföljande värdering av vissa tillgångar och skulder sker utifrån en grund som inte bygger på anskaffningsvärde, såsom verkligt värde. Förstagångstillämparen ska värdera dessa tillgångar och skulder utifrån den grunden i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS, även om de anskaffades eller övertogs vid ett tidigare rörelseförvärv. Företaget ska redovisa eventuellt uppkommen förändring i det redovisade värdet genom att justera balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, en annan post under eget kapital), och inte under goodwill.

(e) Omedelbart efter rörelseförvärvet ska det redovisade värdet enligt tidigare redovisningsprinciper för anskaffade tillgångar och övertagna skulder i det rörelseförvärvet utgöra det antagna anskaffningsvärdet enligt IFRS per denna tidpunkt. Om det enligt IFRS krävs en värdering som bygger på anskaffningsvärde för dessa tillgångar och skulder per en senare tidpunkt, ska detta antagna anskaffningsvärde utgöra grunden för avskrivning efter anskaffningsvärde från och med tidpunkten för rörelseförvärvet.

([1]) Sådana förändringar innefattar omklassificeringar från eller till immateriella tillgångar om goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper inte redovisades som en tillgång. Detta blir fallet om företaget, enligt tidigare redovisningsprinciper, (a) drog av goodwill direkt från eget kapital, eller (b) inte redovisade företagsförvärvet som ett förvärv.

▼**M54**

(f) Om en förvärvad tillgång eller övertagen skuld från ett tidigare rörelseförvärv inte redovisades enligt tidigare redovisningsprinciper, har den inte ett antaget anskaffningsvärde om noll i rapporten över finansiell ställning. I stället ska förvärvaren i koncernens rapport över finansiell ställning redovisa och värdera den utifrån vad som enligt IFRS krävs i det förvärvade företagets rapport över finansiell ställning. Detta kan illustreras med följande: Om förvärvaren enligt sina tidigare redovisningsprinciper inte hade aktiverat leasingavtal som förvärvats i tidigare rörelseförvärv i vilka förvärvaren var en leasetagare, ska dessa leasingavtal aktiveras i koncernredovisningen, eftersom det enligt IFRS 16 Leasingavtal krävs att detförvärvade företaget skulle göra detta i sin rapport över finansiell ställning enligt IFRS. På liknande sätt ska köparen, om den inte enligt tidigare redovisningsprinciper redovisat en eventualförpliktelse som finns kvar vid tidpunkten för övergång till IFRS, redovisa eventualförpliktelsen vid denna tidpunkt såvida inte IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* skulle förbjuda denna redovisning i de finansiella rapporterna för det förvärvade företaget. Omvänt gäller att om en tillgång eller skuld innefattades i goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, men skulle ha redovisats separat enligt IFRS 3, ska tillgången eller skulden redovisas som goodwill, såvida det inte enligt IFRS skulle krävas att den redovisas i det förvärvade företagets finansiella rapporter.

▼**M16**

(g) Det redovisade värdet för goodwill i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS ska vara goodwillens redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergång till IFRS, efter följande två justeringar:

(i) Om det krävs enligt (c) (i) ovan ska förstagångstillämparen öka det redovisade värdet för goodwill när företaget omklassificerar en post som det redovisade som en immateriell tillgång enligt tidigare redovisningsprinciper. På motsvarande sätt gäller att, såvida det krävs enligt (f) ovan, om förstagångstillämparen redovisar en immateriell tillgång som innefattades i redovisad goodwill enligt tidigare redovisningsprinciper, ska förstagångstillämparen minska det redovisade värdet för goodwill enligt detta (och, i tillämpliga fall, justera uppskjuten skatt och innehav utan bestämmande inflytande).

(ii) Oavsett om det finns någon indikation på att goodwillen behöver skrivas ned eller ej, ska förstagångstillämparen tillämpa IAS 36 för att pröva om det föreligger ett nedskrivningsbehov vid tidpunkten för övergång till IFRS och för att redovisa eventuell nedskrivning i balanserade vinstmedel (eller i omvärderingsreserven, om detta krävs enligt IAS 36). Prövning av nedskrivningsbehovet ska utgå från förhållandena vid tidpunkten för övergång till IFRS.

(h) Inga andra justeringar ska göras av goodwillens redovisade värde vid tidpunkten för övergång till IFRS. Exempelvis ska en förstagångstillämpare inte räkna om det redovisade värdet av goodwill för att

(i) undanta pågående forskning och utveckling som förvärvats i rörelseförvärvet i fråga (om inte den hänförliga immateriella tillgången skulle uppfylla kraven för redovisning enligt IAS 38 i det förvärvade företagets rapport över finansiell ställning),

▼M16

(ii) justera tidigare avskrivning av goodwill,

(iii) återföra justeringar av goodwill som inte skulle tillåtas enligt IFRS 3, men som gjordes enligt tidigare redovisningsprinciper, på grund av justeringar av tillgångar och skulder mellan tidpunkten för rörelseförvärvet och tidpunkten för övergång till IFRS.

(i) Om förstagångstillämparen redovisade goodwill som en minskning av eget kapital enligt tidigare redovisningsprinciper

(i) ska det inte redovisa den goodwillen i sin rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS och inte heller överföra goodwillen till resultatet om det avyttrar dotterföretaget eller om investeringen i dotterföretaget skrivs ned.

(ii) ska justeringar som är hänförliga till ett efterföljande utfall av en händelse som påverkar köpeskillingen redovisas i balanserade vinstmedel.

(j) Enligt förstagångstillämparens tidigare redovisningsprinciper kanske ett dotterföretag som förvärvades i ett tidigare företagsförvärv inte omfattades av företagets koncernredovisning (exempelvis eftersom moderföretaget inte betraktade det som ett dotterföretag enligt tidigare redovisningsprinciper eller inte upprättade någon koncernredovisning). Förstagångstillämparen ska justera det redovisade värdet för dotterföretagets tillgångar och skulder till det värde som skulle krävas enligt IFRS i dotterföretagets rapport över finansiell ställning. Det antagna anskaffningsvärdet för goodwill är lika med skillnaden, vid tidpunkten för övergång till IFRS, mellan

(i) moderföretagets andel av dessa justerade redovisade värden, och

(ii) anskaffningsvärdet för moderföretagets innehav i dotterföretaget, i moderföretagets separata finansiella rapporter.

(k) Värderingen av innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt är en följd av värderingen av andra tillgångar och skulder. Därför påverkar ovanstående justeringar av redovisade tillgångar och skulder innehav utan bestämmande inflytande och uppskjuten skatt.

▼M46

C5 Undantaget för tidigare rörelseförvärv gäller även för tidigare förvärv av investeringar i intresseföretags andelar i joint ventures och andelar i joint ventures där den gemensamma verksamhetens verksamhet utgör en verksamhet/rörelse enligt definitionen i IFRS 3. Vidare gäller den tidpunkt som valts för punkt C1 för alla sådana förvärv.

▼M16

Bilaga D

Undantag från andra IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

▼M63

D1 Ett företag kan välja att använda ett eller flera av följande undantag:

(a) transaktioner som avser aktierelaterade ersättningar (punkterna D2 och D3),

▼M16

(b) försäkringsavtal (punkt D4),

▼M29

(c) Antaget anskaffningsvärde (punkterna D5–D8B),

▼M54

(d) leasingavtal (punkterna D9 och D9B–D9E),

▼M31

———————

▼M16

(f) ackumulerade omräkningsdifferenser (punkt D12 och D13),

(g) innehav i dotterföretag, ►M32 joint venture ◄ och intresseföretag (punkt D14 och D15),

(h) tillgångar och skulder i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures (punkt D16 och D17),

(i) sammansatta finansiella instrument (punkt D18),

▼M53

(j) identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument (punkt D19–D19C),

▼M16

(k) värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället (punkt D20),

▼M24

(l) skyldigheter avseende nedläggning som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar (punkterna D21 och D21A),

▼M33

(m) finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12 – *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster* (punkt D22),

(n) lånekostnader (punkt D23),

(o) överföring av tillgångar från kunder (punkt D24),

▼M32

(p) utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument (punkt D25),

(q) svår hyperinflation (punkterna D26–D30)~~.~~,

▼M53

(r) samarbetsarrangemang (punkt D31),

(s) avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas (punkt D32),

▼M63

(t) identifiering av avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post (punkt D33),

(u) intäkt (punkterna D34 och D35), och

(v) transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning (punkt D36).

▼M53

Ett företag ska inte tillämpa dessa undantag analogt på andra poster.

▼M16

Aktierelaterade ersättningar

D2 En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* på egetkapitalinstrument som tilldelades den 7 november 2002 eller tidigare. En förstagångstillämpare uppmuntras också att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på egetkapitalinstrument som tilldelades efter den 7 november 2002 och som blivit intjänade före den senare av (a) tidpunkten för övergång till IFRS och (b) den 1 januari 2005. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa IFRS 2 på sådana egetkapitalinstrument, kan förstagångstillämparen emellertid endast göra detta om företaget offentliggjort det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, fastställt per värderingstidpunkten och enligt definitioner i IFRS 2. Företaget ska dock även lämna upplysningar, enligt kraven i punkt 44 och 45 i IFRS 2, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare). Om en förstagångstillämpare ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka IFRS 2 inte har tillämpats, behöver inte företaget tillämpa punkt 26–29 i IFRS 2 om ändringen skedde före övergången till IFRS.

D3 En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som uppkommer vid transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar som reglerades före tidpunkten för övergång till IFRS. En förstagångstillämpare uppmuntras att, men måste inte, tillämpa IFRS 2 på skulder som reglerades före den 1 januari 2005. För skulder på vilka IFRS 2 tillämpas behöver en förstagångstillämpare inte räkna om jämförande information till den del den informationen är hänförlig till en period eller ett datum före den 7 november 2002.

Försäkringsavtal

D4 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 4 *Försäkringsavtal*. IFRS 4 begränsar byten av redovisningsprinciper för försäkringsavtal, inklusive byten som görs av en förstagångstillämpare.

Verkligt värde eller omvärderat värde som antaget anskaffningsvärde

D5 Ett företag kan välja att värdera en materiell anläggningstillgång till dess verkliga värde vid tidpunkten för övergång till IFRS och använda detta verkliga värde som antaget anskaffningsvärde per denna tidpunkt.

D6 En förstagångstillämpare kan välja att använda en omvärdering av en materiell anläggningstillgång enligt tidigare redovisningsprinciper per, eller före, tidpunkten för övergång till IFRS, som antaget anskaffningsvärde vid omvärderingstidpunkten, om det omvärderade värdet vid tidpunkten för omvärderingen i stort sett motsvarade

(a) verkligt värde, eller

(b) anskaffningsvärde eller avskrivet anskaffningsvärde enligt IFRS, justerat för att exempelvis återspegla förändringar i ett allmänt eller särskilt prisindex.

▼M54

D7 Valen i punkterna D5 och D6 finns också för

a) förvaltningsfastigheter om ett företag väljer att använda metoden som bygger på anskaffningsvärde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*,

aa) nyttjanderätt (IFRS 16 *Leasingavtal*), och

▼M16

(b) immateriella tillgångar som uppfyller

(i) kriterierna för att redovisas som tillgångar enligt IAS 38 (inklusive tillförlitlig värdering av ursprungligt anskaffningsvärde), och

(ii) kriterierna i IAS 38 för omvärdering (inklusive förekomst av en aktiv marknad).

Ett företag ska inte använda dessa val för andra tillgångar eller för skulder.

▼M29

D8 En förstagångstillämpare kan ha fastställt ett antaget anskaffningsvärde enligt tidigare redovisningsprinciper för vissa eller samtliga tillgångar och skulder genom att värdera dem till verkligt värde vid en viss tidpunkt på grund av händelser som t.ex. en privatisering eller börsintroduktion.

(a) Om värderingstidpunkten *sammanfaller med eller infaller* före övergången till IFRS får företaget som antaget anskaffningsvärde använda en sådan händelsestyrd beräkning av verkligt värde för IFRS per denna värderingstidpunkt.

(b) Om värderingstidpunkten infaller *efter* övergången till IFRS men under den period som omfattas av det första bokslutet enligt IFRS får den händelsestyrda beräkningen av verkligt värde användas som antaget anskaffningsvärde när händelsen inträffar. Ett företag ska redovisa de därav uppkomna justeringarna direkt i balanserade vinstmedel (eller, i tillämpliga fall, i en annan post under eget kapital) vid värderingstidpunkten. Vid tidpunkten för övergången till IFRS ska företaget fastställa antaget anskaffningsvärde genom att antingen tillämpa kriterierna i punkterna D5–D7 eller värdera tillgångar och skulder enligt de övriga kraven i denna standard.

▼M24

Antaget anskaffningsvärde

D8A Enligt vissa nationella redovisningskrav ska kostnader för utvinning och utveckling av olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område. En förstagångstillämpare som använder en sådan redovisning enligt tidigare redovisningsprinciper kan välja att värdera olje- och gastillgångar vid tidpunkten för övergång till IFRS på följande grund:

(a) Prospekterings- och utvärderingstillgångar till det belopp som fastställts enligt företagets tidigare redovisningsprinciper, och

(b) tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna till de belopp som fastställts för kostnadscenterna enligt de tidigare redovisningsprinciperna. Företaget ska fördela detta belopp proportionellt på kostnadscentrets underliggande tillgångar genom att använda reservvolymer eller reservvärden per det datumet.

▼M24

Ett företag ska pröva nedskrivningsbehovet för prospekterings- och utvärderingstillgångar samt för tillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna vid tidpunkten för övergången till IFRS i enlighet med respektive IFRS 6 *Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar* eller IAS 36 och, vid behov, minska det belopp som fastställts enligt (a) eller (b) ovan. Vid tillämpning av denna punkt inbegriper olje- och gastillgångar enbart de tillgångar som används i prospektering, utvärdering, utveckling eller produktion av olja och gas.

▼M54

D8B Vissa företag innehar materiella anläggningstillgångar, nyttjanderätter eller immateriella tillgångar som används, eller tidigare användes, i verksamheter som omfattas av prisreglering. Det redovisade värdet av sådana poster kan inbegripa värden som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper men som inte uppfyller kraven för aktivering enligt IFRS. Om så är fallet kan en förstagångstillämpare välja att som antaget anskaffningsvärde för objektet använda det redovisade beloppet för objektet enligt tidigare redovisningsprinciper vid tidpunkten för övergången till IFRS. Ett företag som utnyttjar detta undantag för ett objekt behöver företaget inte tillämpa det för alla objekt. Vid tidpunkten för övergången till IFRS ska företaget i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar* för varje objekt för vilket undantaget utnyttjas pröva nedskrivningsbehovet. Vid tillämpningen av denna punkt omfattas verksamheter av prisreglering om de styrs av en ram för att fastställa de priser som kan tas ut av kunder för varor eller tjänster och denna ram är föremål för tillsyn och/eller godkännande av en prisreglerare (enligt definitionen i IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*).

▼M16

Leasingavtal

▼M54

D9 En förstagångstillämpare får bedöma om ett avtal, som är befintligt vid tidpunkten för övergång till IFRS, innehåller ett leasingavtal genom tillämpning av punkterna 9–11 i IFRS 16 på dessa avtal baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna tidpunkt.

D9A [Utgår]

D9B När en förstagångstillämpare som är leasetagare redovisar leasingskulder och nyttjanderätt kan den tillämpa följande tillvägagångssätt på alla sina leasingavtal (med de praktiska lösningar som beskrivs i punkt D9D):

a) Värdera en leasingskuld vid tidpunkten för övergång till IFRS. En leasetagare som tillämpar detta tillvägagångssätt ska värdera leasingskulden till nuvärdet av återstående leasingavgifterna (se punkt D9E), diskonterad med leasetagarens marginella upplåningsränta (se punkt D9E) vid tidpunkten för övergång till IFRS.

b) Värdera en nyttjanderätt vid tidpunkten för övergång till IFRS. Leasetagaren ska värdera nyttjanderätten för varje enskilt avtal till antingen

▼M54

i) dess redovisade belopp som om IFRS 16 hade tillämpats sedan leasingavtalets inledningsdatum (se punkt D9E), men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta vid tidpunkten för övergång till IFRS, eller

ii) till ett belopp som motsvarar leasingskulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter relaterade till leasingavtalet i fråga, redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före tidpunkten för övergång till IFRS.

c) tillämpa IAS 36 på nyttjanderätter vid tidpunkten för övergång till IFRS.

D9C Utan hinder av bestämmelserna i punkt D9B ska en förstagångstillämpare som är leasetagare värdera nyttjanderätten till verkligt värde vid tidpunkten för övergång till IFRS för leasingavtal som motsvarar definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40 och som värderas med verkligt värde i IAS 40 från tidpunkten för övergång till IFRS.

D9D Vid tidpunkten för övergång till IFRS kan en förstagångstillämpare som är leasetagare från avtal till avtal utföra en eller flera av följande åtgärder:

a) Tillämpa en enda diskonteringssats på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (till exempel leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande för en liknande klass av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).

b) Välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt D9B på leasingavtal för vilka leasingperioden (se punkt D9E) avslutas inom tolv månader räknat från tidpunkten för övergång till IFRS. Istället ska företaget redovisa dessa leasingavtal (inklusive upplysningar om dem) som om de vore korttidsleasingavtal redovisade i enlighet med punkt 6 i IFRS 16.

c) Välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt D9B på leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8 i IFRS 16). I stället ska företaget redovisa dessa leasingavtal (inklusive upplysningar om dem) enligt punkt 6 i IFRS 16.

d) Utesluta initiala direkta utgifter (se punkt D9E) från värderingen av nyttjanderätten vid tidpunkten för övergång till IFRS.

e) Använda uppskattningar gjorda i efterhand vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller möjligheter att förlänga eller säga upp leasingavtalet.

D9E Leasingavgifter, leasetagaren, leasetagarens marginella upplåningsränta, leasingavtalets inledningsdatum, direkta utgifter och leasingperioden är termer som definierats i IFRS 16 och används i denna standard med samma betydelse.

▼M31

_____

▼M16

Ackumulerade omräkningsdifferenser

D12 IAS 21 kräver att ett företag

(a) redovisar vissa omräkningsdifferenser i övrigt totalresultat och ackumulerar dessa i en separat komponent i eget kapital, och

(b) vid avyttring av en utlandsverksamhet, omklassificerar den ackumulerade omräkningsdifferensen från den utlandsverksamheten (inklusive, i tillämpliga fall, vinster och förluster från säkringar som är hänförliga till den) till resultatet, som del av vinsten eller förlusten vid avyttringen.

D13 En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för ackumulering av omräkningsdifferenser som förelåg vid tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag

(a) bedöms de ackumulerade omräkningsdifferenserna för all utlandsverksamhet uppgå till noll vid tidpunkten för övergång till IFRS, och

(b) ska vinsten eller förlusten vid en efterföljande avyttring av en utlandsverksamhet inte innefatta omräkningsdifferenser som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS och ska innefatta omräkningsdifferenser som uppkommer senare.

Innehav i dotterföretag, ►M32 joint venture ◄ och intresseföretag

▼M53

D14 När ett företag upprättar separata finansiella rapporter krävs enligt IAS 27 att det ska redovisa sina innehav i dotterföretag, joint ventures och intresseföretag antingen

(a) till anskaffningsvärde, eller

(b) i enlighet med IFRS 9.

D15 Om en förstagångstillämpare värderar ett sådant innehav till anskaffningsvärde enligt IAS 27 ska det värdera detta innehav till ett av följande belopp i sin separata rapport över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS:

(a) Anskaffningsvärde fastställt enligt IAS 27, eller

(b) antaget anskaffningsvärde. Det antagna anskaffningsvärdet för sådant innehav ska vara dess

(i) verkliga värde per företagets tidpunkt för övergång till IFRS i dess separata finansiella rapporter, eller

(ii) redovisade värde enligt tidigare redovisningsprinciper per den tidpunkten.

En förstagångstillämpare kan välja antingen (i) eller (ii) ovan för att värdera sitt innehav i varje dotterföretag, joint venture eller intresseföretag som det väljer att värdera till antaget anskaffningsvärde.

▼M50

D15A Om en förstagångstillämpare redovisar ett sådant innehav med tillämpning av kapitalandelsmetoden såsom beskriven i IAS 28:

(a) tillämpar förstagångstillämparen undantaget för tidigare rörelseförvärv (bilaga C) vid förvärvet av investeringen,

(b) om företaget blir förstagångstillämpare med avseende på sina separata finansiella rapporter tidigare än avseende på dess koncernredovisning, och

(i) senare än dess moderföretag, ska företaget tillämpa punkt D16 i sina separata finansiella rapporter.

(ii) senare än dess dotterföretag, ska företaget tillämpa punkt D17 i sina separata finansiella rapporter.

▼M16

Dotterföretags, intresseföretags och joint ventures tillgångar och skulder

▼M38

D16 Om ett dotterföretag blir förstagångstillämpare efter sitt moderföretag, ska dotterföretaget i sina finansiella rapporter värdera sina tillgångar och skulder till antingen

(a) det redovisade värde som skulle tas upp i moderföretagets koncernredovisning, baserat på tidpunkten för moderföretagets övergång till IFRS, om inga justeringar gjordes på grund av tillvägagångssättet för att upprätta koncernredovisning och på grund av effekterna av det rörelseförvärv där moderföretaget förvärvade dotterföretaget (detta val är inte tillgängligt för ett dotterföretag till ett investmentföretag, enligt definitionen i IFRS 10, som måste värderas till verkligt värde via resultatet), eller

▼M16

(b) de redovisade värden som krävs i övrigt i denna standard, baserat på dotterföretagets tidpunkt för övergång till IFRS. Dessa redovisade värden kan skilja sig från dem som beskrivs i (a)

(i) när undantagen i denna standard leder till värderingar som är beroende av tidpunkten för övergång till IFRS.

(ii) när de redovisningsprinciper som använts i dotterföretagets finansiella rapporter skiljer sig från dem som använts i koncernredovisningen. Exempelvis kanske dotterföretaget använder metoden som bygger på anskaffningsvärde, enligt IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* och koncernen omvärderingsmetoden.

Ett intresseföretag eller joint venture som blir förstagångstillämpare efter ett företag som har ett betydande inflytande eller gemensamt bestämmande inflytande över det kan göra ett likartat val.

►M38 D17 Om ett företag blir förstagångstillämpare efter sitt dotterföretag (eller intresseföretag eller joint venture), ska dock detta företag i koncernredovisningen värdera dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) tillgångar och skulder till samma redovisade värden som i dotterföretagets (eller intresseföretagets eller joint venture-företagets) finansiella rapporter, efter justeringar på grund av konsolidering och justeringar på grund av att kapitalandelsmetoden tillämpas samt justeringar på grund av effekterna av det rörelseförvärv där företaget förvärvade dotterföretaget. Oaktat detta krav ska ett moderföretag som inte är investmentföretag intetillämpa det undantag från konsolidering som används för investmentföretags dotterföretag. ◄ Om ett

▼M16

moderföretag blir förstagångstillämpare i sina separata finansiella rapporter före eller efter koncernredovisningen, ska det värdera sina tillgångar och skulder till samma belopp i båda de finansiella rapporterna, med undantag för justeringar i konsolideringssyfte.

Sammansatta finansiella instrument

D18 Enligt IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering* måste ett företag dela upp sammansatta finansiella instrument vid avtalets ingående i separata skuld- och egetkapitaldelar. Om skulddelen inte längre är utestående, skulle retroaktiv tillämpning av IAS 32 innebära uppdelning av två delar av eget kapital. Den första delen finns i balanserade vinstmedel och utgör den ackumulerade räntejusteringen för skulddelen. Den andra delen utgör den ursprungliga egetkapitaldelen. Enligt denna standard behöver dock inte en förstagångstillämpare särredovisa dessa två delar om skulddelen inte längre är utestående vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M53

Identifiering av tidigare redovisade finansiella instrument

D19 IFRS 9 tillåter att en finansiell skuld (såvida den uppfyller vissa kriterier) får identifieras som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet. Trots detta krav tillåts ett företag att identifiera, per tidpunkten för övergång till IFRS, en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet förutsatt att skulden uppfyller kriterierna i punkt 4.2.2 i IFRS 9 vid denna tidpunkt.

D19A Ett företag kan identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5 i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.

D19B Ett företag kan identifiera en investering i ett egetkapitalinstrument till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9 på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger vid tidpunkten för övergång till IFRS.

D19C För en finansiell skuld som identifieras som en finansiell skuld till verkligt värde via resultatet ska ett företag fastställa huruvida den behandling som anges i punkt 5.7.7 i IFRS 9 skulle medföra en bristande överensstämmelse i resultatet baserat på de fakta och omständigheter som råder vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M16

Värdering till verkligt värde av finansiella tillgångar eller finansiella skulder vid det första redovisningstillfället

▼M53

D20 Oaktat kraven i punkterna 7 och 9 kan ett företag tillämpa kraven i punkt B5.1.2A b i IFRS 9 framåtriktat för transaktioner som ingås vid eller efter tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M16

Skyldigheter avseende nedläggning, som innefattas i anskaffningsvärdet för materiella anläggningstillgångar

D21 IFRIC 1 *Förändringar i befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder* kräver att preciserade förändringar i en skyldighet avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd läggs till eller dras av från anskaffningsvärdet för den tillgång till vilken den är hänförlig, och att det justerade avskrivningsbara beloppet därefter skrivs av framåtriktat över dess återstående nyttjandeperiod. En förstagångstillämpare behöver inte följa dessa krav för förändringar i sådana skyldigheter som uppkom före tidpunkten för övergång till IFRS. Om en förstagångstillämpare använder detta undantag ska förstagångstillämparen

(a) värdera skyldigheten per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37,

(b) till den del skyldigheten faller inom tillämpningsområdet för IFRIC 1, uppskatta det belopp som skulle ha innefattats i anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången när skyldigheten först uppkom, genom att diskontera skyldigheten till denna tidpunkt med användande av företagets bästa uppskattning av den historiska diskonteringssatsen (diskonteringssatser) justerad (justerade) för risk som skulle ha tillämpats för den skyldigheten under den mellanliggande perioden, och

(c) beräkna den ackumulerade avskrivningen på detta belopp, per tidpunkten för övergång till IFRS, med utgångspunkt i den aktuella uppskattningen av tillgångens nyttjandeperiod, genom att använda de regler för avskrivning som företaget antagit enligt IFRS.

▼M24

D21A Ett företag som utnyttjar undantaget i punkt D8A (b) (för olje- och gastillgångar i utvecklings- eller produktionsfaserna som redovisas i kostnadscenter som inkluderar samtliga anläggningar inom ett stort geografiskt område enligt tidigare redovisningsprinciper) ska i stället för att tillämpa punkt D21 eller IFRIC 1 göra följande:

(a) värdera befintliga skyldigheter avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder per tidpunkten för övergång till IFRS enligt IAS 37, och

(b) redovisa direkt i balanserade vinstmedel en eventuell differens mellan det beloppet och det redovisade värde av skyldigheterna vid tidpunkten för övergången till IFRS som fastställts enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼M16

Finansiella tillgångar eller immateriella tillgångar som redovisas enligt IFRIC 12

D22 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 12.

Lånekostnader

▼M36

D23 En förstagångstillämpare kan välja att tillämpa kraven i IAS 23 från och med dagen för övergången eller från ett tidigare datum enligt vad som tillåts i punkt 28 i IAS 23. Från och med den dag då ett företag som tillämpar detta undantag börjar att tillämpa IAS 23 ska företaget

(a) inte omräkna den lånekostnadskomponent som aktiverades enligt tidigare redovisningsprinciper och som inkluderades i det redovisade värdet av tillgångar vid den tidpunkten, och

▼M36

(b) redovisa lånekostnader som uppkommit på eller efter den tidpunkten i enlighet med IAS 23, inklusive de lånekostnader som uppkommit på eller efter den tidpunkten för kvalificerade tillgångar redan under uppförande.

▼M18

Överföringar av tillgångar från kunder

D24 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt 22 i IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*. I den punkten ska hänvisning till ikraftträdandedatum tolkas som den 1 juli 2009 eller datumet för övergång till IFRS, beroende på vilken tidpunkt som inträffar sist. Dessutom kan en förstagångstillämpare bestämma ett annat datum, före datumet för övergång till IFRS, och tillämpa IFRIC 18 på alla överföringar av tillgångar från kunder som skett det datumet eller senare.

▼M28

Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

D25 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRIC 19 *Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument*

▼M33

Kraftig hyperinflation

D26 Om ett företag har en funktionell valuta, som var, eller är, valutan i en ekonomi med hyperinflation, ska företaget fastställa huruvida det utsatts för allvarlig hyperinflation före tidpunkten för övergången till IFRS. Detta ska tillämpas på företag som tillämpar IFRS för första gången, samt för företag som tidigare har tillämpat IFRS.

D27 Valutan i en hyperinflationsekonomi lider av hyperinflation om den kännetecknas av båda av följande egenskaper:

(a) Ett tillförlitligt allmänt prisindex är inte tillgängligt för alla företag som har transaktioner och saldon i valutan.

(b) Möjlighet att byta ut valutan mot en relativt stabil utländsk valuta finns inte.

D28 Ett företags funktionella valuta upphör att vara en valuta som lider av kraftig hyperinflation den dag den funktionella valutan normaliseras. Det är den dag då den funktionella valutan inte längre har antingen en eller båda av de egenskaper som anges i punkt D27, eller när företagets funktionella valuta ändras till en valuta som inte lider av kraftig hyperinflation.

D29 När ett företags tidpunkt för övergång till IFRS infaller på den dag som, eller efter det att, den funktionella valutan normaliseras, får företaget välja att värdera alla tillgångar och skulder som innehades före den dag den funktionella valutan normaliseras till verkligt värde vid tidpunkten för övergången till IFRS. Företaget får använda det verkliga värdet som det antagna anskaffningsvärdet för dessa tillgångar och skulder i rapporten över periodens ingående finansiella ställning enligt IFRS.

D30 När tidpunkten för den funktionella valutans normalisering infaller inom en tolvmånaders jämförelseperiod, får jämförelseperioden vara kortare än tolv månader, under förutsättning att fullständiga finansiella rapporter (I enlighet med kraven i punkt 10 I IAS 1) läggs fram för den kortare perioden.

▼M37

Samarbetsarrangemang

D31 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 11 med följande undantag:

(a) Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna i IFRS 11 ska en förstagångstillämpare tillämpa dessa bestämmelser vid tidpunkten för övergång till IFRS.

(b) Vid övergång från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden ska en förstagångstillämpare pröva om nedskrivning av innehavet i enlighet med IAS 36 krävs per tidpunkten för övergång till IFRS, oavsett om det finns någon indikation på ett nedskrivningsbehov eller inte. Eventuell nedskrivning ska redovisas som justering av balanserade vinstmedel vid tidpunkten för övergång till IFRS.

▼M33

Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas

D32 En förstagångstillämpare får tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna A1–A4 i IFRIC 20 – *Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas*. I den punkten ska hänvisning till ikraftträdandedatum tolkas som den 1 januari 2013 eller datumet för övergång till IFRS, beroende på vilken tidpunkt som inträffar sist.

▼M53

Identifiering av avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post

D33 IFRS 9 medger att vissa avtal att köpa eller sälja icke-finansiella poster får identifieras vid avtalets ingående som värderade till verkligt värde via resultatet (se punkt 2.5 i IFRS 9). Trots detta krav tillåts ett företag att identifiera, per datumet för övergång till IFRS, avtal som redan finns vid denna tidpunkt som värderade till verkligt värde via resultatet, men endast om de uppfyller kraven i punkt 2.5 i IFRS 9 vid den tidpunkten och företaget identifierar alla liknande avtal.

▼M52

Intäkter

D34 En förstagångstillämpare kan tillämpa övergångsbestämmelserna i punkt C5 i IFRS 15. I dessa punkter ska hänvisningar till ”den första tillämpningsdagen” tolkas som inledningen av den första rapportperioden enligt IFRS. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa dessa övergångsbestämmelser ska även punkt C6 i IFRS 15 tillämpas.

D35 En förstagångstillämpare måste inte omformulera avtal som avslutats före den tidigaste period som redovisas. Ett avslutat avtal är ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifierats enligt tidigare redovisningsprinciper.

▼M63

Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning

D36 En förstagångstillämpare behöver inte tillämpa IFRIC 22 *Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning* på tillgångar, kostnader och inkomster inom ramen för den tolkning som först redovisats före dagen för övergång till IFRS standarder.

▼M16

Tillägg E

Kortfristiga undantag från IFRS

Denna bilaga är en del av standarden.

[Bilagan är reserverad för kommande möjliga kortfristiga undantag]

▼M53

Undantag från kravet att räkna om jämförande information för IFRS 9

E1 Om företagets första rapportperiod enligt IFRS börjar före den 1 januari 2019 och företaget tillämpar den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014) behöver den jämförande informationen i företagets första finansiella rapporter enligt IFRS inte uppfylla kraven i IFRS 7 *Finansiella instrument*: *Upplysningar* eller den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014), i den mån som de upplysningar som krävs enligt IFRS 7 hänför sig till poster inom tillämpningsområdet för IFRS 9. För sådana företag ska hänvisningar till ”tidpunkten för övergång till IFRS” i fråga om IFRS 7 och IFRS 9 (2014) endast innebära början av den första rapportperioden enligt IFRS.

E2 Ett företag som väljer att presentera jämförande information som inte uppfyller kraven i IFRS 7 och den fullständiga versionen av IFRS 9 (som utfärdades 2014) under sitt första år efter övergången ska

a) tillämpa kraven i sina tidigare redovisningsprinciper i stället för kraven i IFRS 9 på jämförande information om poster som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9,

b) upplysa om detta tillsammans med den grund som använts för att upprätta informationen,

c) behandla varje justering mellan rapporten över finansiell ställning på jämförelseperiodens balansdag (dvs. den rapport över finansiell ställning som innehåller jämförande information enligt tidigare redovisningsprinciper) och rapporten över finansiell ställning vid början av den första rapportperioden enligt IFRS (dvs. den första period som innehåller information som uppfyller IFRS 7 och den fullständiga versionen av IFRS 9 [som utfärdades 2014]) som en följd av ett byte av redovisningsprincip och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 28 a–e och 28 f i) i IAS 8; punkt 28 f i är bara tillämplig på belopp som lämnas i rapporten över finansiell ställning på jämförelseperiodens balansdag,

d) tillämpa punkt 17 c i IAS 1 för att lämna ytterligare upplysningar när en tillämpning av de särskilda kraven i IFRS inte är tillräcklig för att göra det möjligt för användare att förstå effekten av vissa transaktioner, andra händelser och villkor på företagets finansiella ställning och finansiella resultat.

▼**M59**

E3 [Utgår]

E4 [Utgår]

E4A [Utgår]

E5 [Utgår]

E6 [Utgår]

E7 [Utgår]

▼**M64**

Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling

E8 Ett företag som för första gången tillämpar IFRS-standarder och där dagen för övergång till IFRS infaller före den 1 juli 2017 får välja att inte återge tillämpningen av IFRIC 23 *Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling* i den jämförande informationen i sina första finansiella rapporter enligt IFRS. Ett företag som gör det valet ska redovisa de ackumulerade effekterna av tillämpningen av IFRIC 23 som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller i tillämpliga fall annan komponent i eget kapital) vid början av den första rapportperioden då IFRS tillämpas.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 2

Aktierelaterade ersättningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange hur de finansiella rapporterna ska utformas med avseende på ett företags *aktierelaterade ersättningar*. I synnerhet krävs att effekterna av aktierelaterade ersättningar, exempelvis kostnader som är hänförliga till transaktioner i vilka personal tilldelas *aktieoptioner*, återspeglas i företagets ►M5 rapport över totalresultat ◄ och finansiella ställning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M23

2. Företag ska tillämpa IFRS 2 på alla aktierelaterade ersättningar, oberoende av om företaget kan identifiera antingen vissa eller alla erhållna varor eller tjänster, inbegripet

a) *aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument*,

b) *aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*, och

c) transaktioner där företaget erhåller eller köper varor eller tjänster under avtalsvillkor som innebär att antingen företaget eller leverantören av dessa varor eller tjänster har möjlighet att välja om företaget ska reglera transaktionen med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom emission av egetkapitalinstrument,

förutom enligt vad som anges i punkterna 3A–6. I avsaknad av identifierbara varor eller tjänster kan andra sakförhållanden utvisa att varor eller tjänster har erhållits (eller kommer att erhållas), varvid IFRS 2 är tillämplig.

_____

3A. En aktierelaterad ersättning får regleras av annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) för det företag som erhåller eller förvärvar varorna eller tjänsterna. Punkt 2 är också tillämplig på företag som

a) erhåller varor eller tjänster när ett annat koncernföretag (eller aktieägare i ett koncernföretag) ska reglera den aktierelaterade ersättningen, eller

b) ska reglera en aktierelaterad ersättning när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna

om inte överföringen uppenbarligen har ett annat syfte än betalning av varor eller tjänster som levereras till det företag som erhåller dem.

▼B

4. I denna standard är en transaktion med en anställd (eller annan part) i dennes egenskap av ►M5 ägaren ◄ av företagets egetkapitalinstrument inte aktierelaterade ersättningar. Exempelvis gäller att när ett företag tilldelar alla ►M5 ägaren ◄ av ett visst slag av dess egetkapitalinstrument rätt att förvärva ytterligare egetkapitalinstrument av företaget till en kurs som är lägre än dessas verkliga värde och en anställd erhåller en sådan rätt eftersom han eller hon är ►M5 ägare ◄ av egetkapitalinstrument av just det slaget, omfattas inte tilldelningen eller utnyttjandet av denna rätt av kraven i denna standard.

5. Enligt vad som anges i punkt 2 tillämpas denna standard på aktierelaterade ersättningar genom vilka ett företag förvärvar eller erhåller varor eller tjänster. Med varor avses varulager, förbrukningsmaterial, materiella anläggningstillgångar, immateriella tillgångar och andra icke-finansiella tillgångar. ►M22 Ett företag ska dock inte tillämpa denna standard på transaktioner i vilka de förvärvade varorna ingår i de nettotillgångar som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), avseende rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivning i punkt B1–B4 i IFRS 3, eller avseende verksamhet som part bidragit med vid bildandet av ett joint venture enligt definition i ►M32 IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* ◄. Följaktligen ligger inte egetkapitalinstrument ◄ som emitteras i samband med ett rörelseförvärv i utbyte mot det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget inom tillämpningsområdet för denna standard. Egetkapitalinstrument som erbjuds till det förvärvade företagets anställda i deras egenskap av anställda (exempelvis som ersättning för fortsatt tjänst) ligger emellertid inom tillämpningsområdet för denna standard. ►M12 Likaså ska indragning, ersättning eller andra förändringar av *avtal om aktierelaterade ersättningar* på grund av ett rörelseförvärv eller annan rekonstruktion av eget kapital, redovisas enligt denna standard. IFRS 3 innehåller vägledning vid fastställande av huruvida egetkapitalinstrument emitterade i ett rörelseförvärv är del av köpeskillingen för bestämmande inflytande över det förvärvade företaget (och därför faller inom tillämpningsområdet för IFRS 3) eller är ersättning för fortsatt tjänst som ska redovisas i perioden efter förvärvet (och därför faller inom tillämpningsområdet för denna standard). ◄

▼M53

6. Denna standard tillämpas inte på sådana aktierelaterade ersättningar genom vilka företaget erhåller eller köper varor eller tjänster enligt avtal som ligger inom tillämpningsområdet för punkterna 8–10 i IAS 32 *Finansiella instrument*: Klassificering (enligt omarbetning 2003) eller punkterna 2.4–2.7 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.

▼M33

6A. I denna standard används begreppet ”verkligt värde” på ett sätt som i vissa avseenden skiljer sig från definitionen av verkligt värde i IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*. När ett företag tillämpar IFRS 2 ska det därför göra en värdering till verkligt värde enligt denna standard, inte enligt IFRS 13.

▼B

REDOVISNING

7. Ett företag ska redovisa de varor eller tjänster som erhålls eller köps genom aktierelaterade ersättningar vid den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av eget kapital om varorna eller tjänsterna erhålls genom aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, eller som en skuld om varorna eller tjänsterna förvärvats genom aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

▼B

8. Om varorna eller tjänsterna som erhållits eller köpts genom aktierelaterade ersättningar inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar, redovisas de som kostnader.

9. Vanligtvis uppkommer en kostnad när varorna förbrukas eller tjänsterna nyttjas. Tjänster, exempelvis, förbrukas vanligtvis omedelbart och i dessa fall redovisas en kostnad när motparten utför tjänsten. Varor kan förbrukas över en viss period eller, i fråga om varulager, säljas vid ett senare tillfälle, och i dessa fall redovisas en kostnad när varorna har förbrukats eller sålts. Om varorna inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgångar kan det emellertid bli nödvändigt att redovisa en kostnad innan varorna förbrukats eller tjänsterna nyttjats. Ett företag kan exempelvis behöva köpa varor under forskningsfasen av ett projekt för att utveckla en ny produkt. Även om dessa varor inte har förbrukats kan det vara så att de inte uppfyller kraven för att redovisas som tillgång enligt tillämplig standard.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED EGETKAPITALINSTRUMENT

Översikt

10. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska företaget omedelbart värdera de erhållna varorna eller tjänsterna och den motsvarande ökningen av eget kapital till det verkliga värdet för de erhållna varorna eller tjänsterna, såvida inte detta verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Om företaget inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska det beräkna dessas värde och den motsvarande ökningen av eget kapital, indirekt, genom hänvisning till ([1]) de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

11. För att tillämpa kraven i punkt 10 på transaktioner med *anställda och andra personer som utför liknande tjänster* ([2]), ska företaget beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, eftersom det vanligtvis inte är möjligt att uppskatta det verkliga värdet för de erhållna tjänsterna på ett tillförlitligt sätt, enligt förklaringen i punkt 12. Det verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument ska beräknas per *tilldelningstidpunkten.*

12. Aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument tilldelas vanligtvis till anställda som en del av deras ersättningspaket, vid sidan av en kontantlön och andra anställningsförmåner. Vanligtvis går det inte att värdera de erhållna tjänsterna direkt för enskilda delar av den anställdes ersättningspaket. Det är vanligtvis inte heller möjligt att beräkna det verkliga värdet för hela ersättningspaketet fristående, utan att direkt beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Dessutom tilldelas aktier eller aktieoptioner ibland som del av ett

([1]) I denna standard används frasen ”genom hänvisning till” snarare än ”till” eftersom transaktionen ytterst värderas genom att de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, enligt den värdering som gjordes vid tidpunkten som anges i punkterna 11 eller 13 (beroende på vilken som är tillämplig), multipliceras med antalet intjänade egetkapitalinstrument, enligt förklaringen i punkt 19.

([2]) I återstoden av denna standard inbegriper alla referenser till anställda även andra personer som utför liknande tjänster.

▼B

bonussystem, snarare än som del av grundlönen, exempelvis för att motivera de anställda att stanna kvar i företaget eller som belöning för deras insatser för att förbättra företagets resultat. Genom att tilldela aktier eller aktieoptioner, vid sidan av annan ersättning, betalar företaget ytterligare ersättning för att erhålla ytterligare fördelar. Det är troligen svårt att beräkna det verkliga värdet för sådana tillkommande fördelar. På grund av svårigheterna att direkt beräkna de erhållna tjänsternas verkliga värde, ska företaget beräkna det verkliga värdet för den anställdes tjänster på basis av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.

13. För tillämpning av kraven i punkt 10 på transaktioner med parter som inte är anställda, antas, om inte annat kan påvisas, att de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Detta verkliga värde ska beräknas per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten. I sällsynta fall då företaget vederlägger detta antagande eftersom det inte kan uppskatta de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde på ett tillförlitligt sätt, ska företaget beräkna värdet och den motsvarande ökningen av eget kapital indirekt, genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde enligt den värdering som görs per den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.

▼M23

13A. I det fall en identifierbar (eventuellt) erhållen ersättning förefaller understiga det verkliga värdet på de erbjudna egetkapitalinstrumenten eller skuldförpliktelsen, ska detta sakförhållande anses indikera att annan ersättning (dvs. icke identifierbara varor eller tjänster) har erhållits av företaget (eller kommer att erhållas). Ett företag ska i enlighet med IFRS 2 värdera identifierbara varor eller tjänster som det erhåller. Ett företag ska värdera de icke identifierbara varor eller tjänster det erhållit (eller kommer att erhålla) som skillnaden mellan den aktiebaserade ersättningens verkliga värde och det verkliga värdet på identifierbara varor eller tjänster som erhållits (eller kommer att erhållas). De icke identifierbara varor eller tjänster som företaget erhållit ska värderas vid tilldelningstidpunkten. Vid likvida transaktioner ska skulden dock omvärderas vid varje rapporttillfälle tills den regleras i enlighet med punkterna 30–33.

▼B

Transaktioner i vilka tjänster erhålls

14. Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten *intjänas* direkt, behöver inte motparten fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan han eller hon har ovillkorad rätt till dessa egetkapitalinstrument. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att tjänsterna som motparten får ersättning för genom egetkapitalinstrumenten har utförts. I det fallet ska företaget vid tilldelningstidpunkten redovisa de erhållna tjänsterna i sin helhet samt en motsvarande ökning av eget kapital.

▼M43

15. Om de tilldelade egetkapitalinstrumenten intjänas först när motparten fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som motparten ska utföra som ersättning för dessa egetkapitalinstrument kommer att utföras i framtiden, under *intjänandeperioden*. Företaget ska redovisa dessa tjänster när de utförs av motparten under intjänandeperioden, med en motsvarande ökning av eget kapital. Exempelvis

▼B

a) om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av en treårig tjänstgöringsperiod, ska företaget anta att tjänsterna som den anställde ska utföra som ersättning för aktieoptionerna, kommer att utföras i framtiden, under den treåriga intjänandeperioden.

►M43 b) om en anställd tilldelas aktieoptioner som är villkorade av uppnåendet av ett *resultatvillkor* samt fortsatt anställning i företaget tills detta resultatvillkor uppfyllts, och längden på intjänandeperioden är beroende av när det resultatvillkoret uppfyllts, ska företaget anta att de tjänster den anställde ska utföra som ersättning för aktieoptionerna kommer att utföras i framtiden, under den förväntade intjänandeperioden. ◄ Företaget ska per tilldelningstidpunkten göra en uppskattning av den förväntade intjänandeperiodens längd, baserat på det mest troliga utfallet av resultatvillkoret. Om resultatvillkoret är ett *marknadsvillkor*, ska uppskattningen av intjänandeperiodens längd överensstämma med antagandena som användes vid uppskattningen av de tilldelade optionernas verkliga värde och ska inte ändras i efterskott. Om resultatvillkoret inte är ett marknadsvillkor ska företaget, i erforderliga fall, ändra uppskattningen av intjänandeperiodens längd om senare information skulle visa att periodlängden skiljer sig från tidigare uppskattningar.

Transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde

Fastställande av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument

16. För transaktioner som värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde, ska företag beräkna det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per *värderingstidpunkten*, baserat på eventuellt tillgängliga marknadskurser och med beaktande av de villkor och bestämmelser som gällde för tilldelningen av dessa egetkapitalinstrument (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).

17. Om det inte finns några tillgängliga marknadskurser ska företaget uppskatta det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten och använda en värderingsteknik för att uppskatta vad priset för dessa egetkapitalinstrument skulle ha varit vid värderingstidpunkten i en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs. Värderingstekniken ska vara i överensstämmelse med allmänt accepterade metoder för värdering av finansiella instrument och ska omfatta alla faktorer och antaganden som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle använda (i enlighet med kraven i punkterna 19–22).

18. Bilaga B innehåller ytterligare vägledning om beräkning av det verkliga värdet för aktier och aktieoptioner, med fokus på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda.

▼B

Hur intjäningsvillkor beaktas

▼M60

19. En tilldelning av egetkapitalinstrument kan vara villkorad av att angivna intjäningsvillkor uppfylls. Exempelvis är en tilldelning av aktier eller aktieoptioner till en anställd normalt villkorad av att den anställde kvarstår i sin anställning i företaget under en angiven tidsperiod. Det kan finnas resultatvillkor som måste uppfyllas, såsom att företaget uppnår en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, ska inte beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet på aktierna eller aktieoptionerna vid värderingstidpunkten. I stället ska intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, beaktas genom justering av det antal egetkapitalinstrument som ingår i beräkningen av beloppet så att, slutligen, det redovisade beloppet för de varor eller tjänster som erhållits som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten ska baseras på det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänas. Följaktligen, ackumulerat, redovisas inte något belopp för erhållna varor eller tjänster, om de tilldelade egetkapitalinstrumenten inte intjänas på grund av att ett *intjäningsvillkor*, annat än ett marknadsvillkor, inte uppfyllts, exempelvis om motparten inte fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, eller på grund av att resultatvillkoret inte uppfyllts, i enlighet med kraven i punkt 21.

▼B

20. Vid tillämpning av kraven i punkt 19, ska företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden baserat på bästa möjliga uppskattning av det antal egetkapitalinstrument som förväntas bli intjänade och det ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare skulle visa sig att det antal egetkapitalinstrument som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten, det vill säga vid slutet av intjänandeperioden ska företaget ändra uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades, i enlighet med kraven i punkt 21.

21. Marknadsvillkor, exempelvis en aktiemålkurs på vilken intjänande (eller möjlighet till inlösen) beror, ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I fråga om tilldelning av egetkapitalinstrument som är behäftad med marknadsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla andra intjäningsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänstgöringsperioden), oavsett om marknadsvillkoret uppfyllts eller inte.

▼M2

Hur villkor som inte är intjäningsvillkor beaktas

21A. På liknande sätt ska ett företag beakta alla villkor som inte är intjäningsvillkor vid uppskattning av det verkligt värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten. När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument som är behäftade med villkor som inte är intjäningsvillkor ska företaget därför redovisa de varor eller tjänster som erhålls av en motpart som uppfyller alla intjäningsvillkor som inte är marknadsvillkor (exempelvis tjänster som utförs av en anställd som kvarstår i sin anställning i företaget under den angivna tjänsteperioden), oavsett om dessa villkor som inte är intjäningsvillkor uppfyllts eller ej.

▼B

Hur villkor som ger ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner ska beaktas*

22. För optioner med *villkor som ger* ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner*, gäller att detta villkor inte ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för tilldelade optioner per värderingstidpunkten. I stället ska en *option med villkor som ger* ►M5 *ägaren* ◄ *rätt att erhålla nya optioner* redovisas som en ny tilldelad option, om och när en option med villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner senare tilldelas.

Efter intjänandetidpunkten

23. När företaget har redovisat de erhållna varorna och tjänsterna enligt punkterna 10–22, och redovisat en motsvarande ökning av eget kapital, ska ingen efterföljande justering av totalt eget kapital göras efter intjänandetidpunkten. Företaget ska exempelvis inte vid ett senare tillfälle återföra det belopp som redovisats för en anställds utförda tjänster om de intjänade egetkapitalinstrumenten senare förverkas eller, i fråga om aktieoptioner, inte löses in. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

Om egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt

24. Kraven i punkterna 16–23 tillämpas när ett företag värderar aktierelaterade ersättningar genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument. I sällsynta fall kan det vara så att företaget vid värderingstidpunkten inte är i stånd att uppskatta det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument på ett tillförlitligt sätt, i enlighet med kraven i punkterna 16–22. Endast i dessa sällsynta fall ska företaget i stället

a) värdera egetkapitalinstrumenten till deras *realvärde*, första gången per den tidpunkt när företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten och därefter per ►M5 varje rapportperiods slut ◄ samt per tidpunkten för slutlig reglering, där varje förändring av realvärdet ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄. När det gäller tilldelning av aktieoptioner görs en slutlig reglering av avtalet om aktierelaterade ersättningar när optionerna löses in, är förverkade (exempelvis vid anställningens upphörande) eller utlöper (exempelvis när optionen förfaller).

b) redovisa erhållna varor eller tjänster baserat på antalet egetkapitalinstrument som slutligen intjänas eller (i tillämpliga fall) slutligen lösts in. För att tillämpa detta krav på exempelvis aktieoptioner, ska företaget redovisa de under intjänandeperioden eventuellt erhållna varorna eller tjänsterna, i enlighet med punkterna 14 och 15, förutom att kraven i punkt 15 (b) avseende marknadsvillkor inte gäller. Det belopp som redovisas för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden ska baseras på det antal aktieoptioner som förväntas bli intjänade. Företaget ska, om så krävs, ändra den uppskattningen om det senare visar sig att det antal

▼B

aktieoptioner som väntas intjänas skiljer sig från tidigare uppskattningar. Vid intjänandetidpunkten ska företaget ompröva uppskattningen så att den överensstämmer med det antal egetkapitalinstrument som slutligen intjänades. Efter intjänandetidpunkten ska företaget återföra det belopp som redovisats för erhållna varor eller tjänster om aktieoptionerna senare förverkas eller löper ut vid slutet av aktieoptionens löptid.

25. Om ett företag tillämpar punkt 24 behöver inte punkterna 26–29 tillämpas eftersom eventuella ändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades kommer att beaktas när den realvärdesmetod som beskrivs i punkt 24 tillämpas. Om ett företag reglerar en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilken punkt 24 har tillämpats gäller emellertid följande

a) om regleringen inträffar under intjänandeperioden, ska företaget redovisa regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och ska därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

b) eventuell betalning vid regleringen ska redovisas som återköp av egetkapitalinstrument, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger realvärdet för egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

Förändringar av villkoren och bestämmelserna enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelades, inklusive indragningar och regleringar

26. Företag kan förändra de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrument tilldelats. De kan exempelvis sänka lösenpriset på optioner som personalen tilldelats (det vill säga ange ett nytt pris på optionerna), vilket innebär att det verkliga värdet för dessa optioner ökar. Kraven i punkterna 27–29 att redovisa effekterna av förändringar beskrivs med utgångspunkt från aktierelaterade ersättningar till anställda. Kraven ska emellertid även tillämpas på aktierelaterade ersättningar med parter som inte är anställda, där ersättningarna värderas genom hänvisning till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. I det senare fallet avser eventuella hänvisningar i punkterna 27–29 till tilldelningstidpunkten i stället den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsten.

27. Företaget ska redovisa, som ett minimum, de erhållna tjänsterna värderade till det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten per tilldelningspunkten, såvida inte egetkapitalinstrumenten inte blir intjänade på grund av att ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angivits per tilldelningstidpunkten inte har uppfyllts. Detta gäller även om det skett förändringar av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumenten tilldelades och även om denna tilldelning har sagts upp eller reglerats. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet gällande aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt gynnar den anställde. Vägledning om hur detta krav tillämpas finns i bilaga B.

▼M2

28. Om en tilldelning av egetkapitalinstrument dras in eller regleras under intjänandeperioden (på annat sätt än att en tilldelning dras in genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts):

▼B

a) ska företaget redovisa indragningen eller regleringen som en förkortning av intjänandeperioden, och därför omedelbart redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

▼M2

b) ska eventuell betalning till den anställde vid indragningen eller regleringen av tilldelningen redovisas somåterköp av en egetkapitalandel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom till den del ersättningen överstiger det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen vid återköps-tidpunkten. Eventuellt överskjutande belopp ska redovisas som kostnad. Om avtalet om aktierelaterade ersättningar innefattade skulddelar ska företaget emellertid göra en ny beräkning av det verkliga värdet på skulden per datumet för indragning eller reglering. Eventuell betalning för att reglera skulddelen ska redovisas som en utsläckning av skulden.

▼B

c) om nya egetkapitalinstrument tilldelas den anställde och företaget, vid den tidpunkt då dessa nya egetkapitalinstrument tilldelas, betraktas de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som ersättning för dem som dragits in ska företaget redovisa tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten som ersätter de indragna på samma sätt som det redovisar en förändring av den ursprungliga tilldelningen, i enlighet med punkt 27 och vägledningen i bilaga B. Det tillkommande verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som ersätter de indragna egetkapitalinstrumenten och det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten, per tidpunkten för tilldelningen av de nya egetkapitalinstrumenten. Det verkliga värdet netto för de indragna egetkapitalinstrumenten är deras verkliga värde, omedelbart innan indragningen, minus beloppet för eventuella ersättningar till den anställde vid indragningen av de egetkapitalinstrument vilka redovisas som en minskning av eget kapital i enlighet med (b) ovan. Om företaget inte betraktar de nya tilldelade egetkapitalinstrumenten som en ersättning för dem som dragits in, ska företaget redovisa dessa nya egetkapitalinstrument som en ny tilldelning av egetkapitalinstrument.

▼M2

28A. Om ett företag eller motpart kan välja huruvida det ska uppfylla ett villkor som inte är ett intjäningsvillkor ska företaget behandla företagets eller motpartens underlåtenhet att uppfylla detta villkor som inte är ett intjäningsvillkor under intjänandeperioden som en indragning.

▼B

29. Om ett företag återköper egetkapitalinstrument som blivit intjänade ska betalningen till den anställde redovisas som en minskning av eget kapital, förutom till den del betalningen överstiger det verkliga värdet för de återköpta egetkapitalinstrumenten, enligt värderingen per återköpstidpunkten. Det eventuella överskjutande beloppet redovisas som kostnad.

▼B

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR SOM REGLERAS MED KONTANTER

▼M60

30. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter ska företaget värdera de varor och tjänster som köps och de skulder som uppkommer till det verkliga värdet för skulden, med beaktande av kraven i punkterna 31–33D. Fram till dess att skulden är reglerad ska företaget omvärdera det verkliga värdet för skulden per slutet av varje rapportperiod samt per likviddagen, där varje förändring av det verkliga värdet redovisas i periodens resultat.

31. Ett företag kan exempelvis som en del av ersättningspaketet tilldela syntetiska optioner till sina anställda, vilket medför att de anställda är berättigade till en framtida kontantersättning (i stället för egetkapitalinstrument), baserad på ökningen i företagets aktiekurs från en viss nivå och under en angiven tidsperiod. Alternativt kan ett företag ge sina anställda en rätt att erhålla en framtida kontantersättning genom att tilldela dem rätt till aktier (inklusive aktier som ska emitteras när aktieoptionerna löses in) som är inlösningsbara, antingen genom tvingande inlösen (exempelvis vid anställningens upphörande) eller på den anställdes begäran. Dessa arrangemang är exempel på aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter. Syntetiska optioner används för att illustrera några av kraven i punkterna 32–33D. Kraven i de punkterna gäller emellertid för alla aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

▼B

32. Företaget ska redovisa de erhållna tjänsterna, och den uppkomna skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna. Exempelvis intjänas vissa syntetiska optioner direkt och då behöver inte de anställda fullgöra en viss tjänstgöringsperiod för att vara berättigade till kontantersättningen. Såvida det inte finns belägg för motsatsen, ska företaget anta att de tjänster som de anställda utför som ersättning för syntetiska optioner har erhållits. Företaget ska således omedelbart redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa. Om de tilldelade syntetiska optionerna inte intjänas förrän de anställda fullgjort en viss tjänstgöringsperiod, ska företaget redovisa de erhållna tjänsterna och skulden avseende ersättningen för dessa, när de anställda utför tjänsterna under den tjänstgöringsperioden.

▼M60

33. Skulden ska värderas, vid första redovisningstillfället och per varje rapportperiods slut till dess att skulden är reglerad, till det verkliga värdet för de syntetiska optionerna genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell, med beaktande av gällande villkor och bestämmelser för tilldelningen av de syntetiska optionerna och till den del de anställda per rapportperiodens slut har utfört tjänsterna, med beaktande av kraven i punkterna 33A–33D. Företag kan förändra de villkor och bestämmelser enligt vilka aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter tilldelas. Vägledning för en ändring av en aktierelaterad ersättning vars klassificering ändras från reglerad med kontanter till reglerad med egetkapitalinstrument återfinns i punkterna B44A–B44C i bilaga B.

▼**M60**

HUR INTJÄNINGSVILLKOR OCH ANDRA VILLKOR BEAKTAS

33A. En tilldelning av aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter kan vara villkorad av att angivna intjäningsvillkor uppfylls. Det kan finnas prestationsvillkor som måste uppfyllas, såsom att företaget uppnår en viss vinstökning eller en viss ökning av företagets aktiekurs. Intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, ska vid värderingstidpunkten inte beaktas vid bedömningen av det verkliga värdet av aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter. I stället beaktas intjäningsvillkor, andra än marknadsvillkor, genom justering av det antal tilldelningar som ingår i värderingen av skulden till följd av transaktionen.

33B. Vid tillämpning av kraven i punkt 33A ska företaget redovisa ett värde för de varor eller tjänster som erhålls under intjänandeperioden. Värdet ska vara baserat på bästa möjliga bedömning av det antal tilldelningar som förväntas intjänas. Företaget ska, om så krävs, ompröva den bedömningen om det senare visar sig att det antal tilldelningar som förväntas intjänas skiljer sig från tidigare bedömningar. Vid intjänandetidpunkten ska företaget ompröva bedömningen så att den överensstämmer med det antal tilldelningar som slutligen intjänades.

33C. Marknadsvillkor, exempelvis en målkurs för en aktie som intjänandet (eller möjligheten till inlösen) är villkorad av, samt intjänandevillkor, ska beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet av de tilldelade aktierelaterade ersättningarna som regleras med kontanter och vid omvärdering av det verkliga värdet i slutet av varje rapportperiod samt per likviddagen.

33D. Till följd av tillämpningen av punkterna 30–33C motsvaras det sammanlagda värde som slutligen redovisas för erhållna varor eller tjänster som ersättning för aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter, de likvida medel som betalas ut.

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MED EN NETTOREGLERINGSBESTÄMMELSE FÖR SKYLDIGHET ATT HÅLLA INNE KÄLLSKATT

33E. Företag kan enligt skattelagstiftning eller andra skattebestämmelser vara ålagda att hålla inne ett belopp för den anställdes skattskyldighet till följd av aktierelaterad ersättning och överföra detta belopp, vanligtvis i kontanter, till skattemyndigheten å den anställdes vägnar. För att uppfylla denna skyldighet kan villkoren i avtalet om aktierelaterad ersättning medge eller kräva att företaget håller inne ett antal egetkapitalinstrument, som motsvarar det monetära värdet av den anställdes skattskyldighet, från det totala antalet egetkapitalinstrument som annars skulle ha emitterats till den anställde vid inlösen (eller intjänande) av aktierelaterad ersättning (det vill säga att avtalet om aktierelaterad ersättning har en ”nettoregleringsbestämmelse”).

33F. Som ett undantag från bestämmelserna i punkt 34 ska den transaktion som beskrivs i punkt 33E i sin helhet klassificeras som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument om den skulle ha klassificerats så i avsaknad av nettoregleringsbestämmelsen.

▼M60

33G. Företaget tillämpar punkt 29 i denna standard för att redovisa aktier som hålls inne för att finansiera betalning till skattemyndigheten avseende den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen. Betalningen ska därför redovisas som ett avdrag från eget kapital för de aktier som hålls inne, utom eventuell del av betalningen som överstiger det verkliga värdet på dagen för nettoregleringen av de egetkapitalinstrument som hålls inne.

33H. Undantaget i punkt 33F gäller inte:

a) ett avtal om aktierelaterade ersättningar med en nettoregleringsbestämmelse där det inte finns någon skyldighet för företaget enligt skattelagstiftning eller andra skattebestämmelser att hålla inne ett belopp för den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen, eller

b) egetkapitalinstrument som företaget håller inne utöver den anställdes skattskyldighet till följd av den aktierelaterade ersättningen (dvs. företaget innehöll aktier till ett värde som överstiger det monetära värdet av den anställdes skattskyldighet). Sådana innehållna överskjutande aktier ska redovisas som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter när beloppet betalas kontant (eller med andra tillgångar) till den anställde.

▼B

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MED KONTANTREGLERING SOM ALTERNATIV

34. När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger antingen företaget eller dess motpart rätten att avgöra om företaget ska reglera transaktionerna med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget redovisa transaktionerna, eller delar av dem, som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter om, och till den del som, företaget ådragit sig en skyldighet att reglera transaktionerna med kontanter eller andra tillgångar, eller som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument om, och till den del som, en sådan skyldighet inte uppkommit.

Aktierelaterade ersättningar med avtalsvillkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen

35. Om ett företag har tilldelat motparten rätten att välja om aktierelaterade ersättningar ska regleras med kontanter ([1]) eller genom emission av egetkapitalinstrument, har företaget tilldelat ett sammansatt finansiellt instrument, som omfattar en skulddel (det vill säga motpartens rätt att kräva kontantersättning) och en egetkapitaldel (det vill säga motpartens rätt att kräva reglering med egetkapitalinstrument i stället för med kontanter). När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda, i vilka det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster beräknas direkt, ska företaget värdera egetkapitaldelen i det sammansatta finansiella instrumentet som skillnaden mellan det verkliga värdet för erhållna varor eller tjänster och det verkliga värdet för skulddelen, per den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

36. För andra transaktioner, inklusive transaktioner med anställda, ska företaget beräkna det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet per värderingstidpunkten, med beaktande av de villkor och bestämmelser enligt vilka rätten till kontanter eller egetkapitalinstrument tilldelades.

([1]) I punkterna 35–43 omfattar alla hänvisningar till kontanter även andra tillgångar i företaget.

▼B

37. För att tillämpa punkt 36 ska företaget först beräkna det verkliga värdet för skulddelen och sedan beräkna det verkliga värdet för egetkapitaldelen – med beaktande av att motparten måste förverka rätten att erhålla kontanter för att kunna erhålla egetkapitalinstrumentet. Det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet är summan av de två delarnas verkliga värden. Aktierelaterade ersättningar där motparten har möjlighet att välja hur regleringen ska gå till har emellertid ofta en struktur som innebär att det är samma verkliga värde för båda alternativen. Motparten kan exempelvis ha en valmöjlighet att erhålla aktieoptioner eller syntetiska optioner som regleras med kontanter. I sådana fall är det verkliga värdet för egetkapitaldelen noll, och det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir följaktligen lika med det verkliga värdet för skulddelen. Omvänt gäller att om regleringsalternativens verkliga värden skiljer sig från varandra, är det verkliga värdet för egetkapitaldelen vanligen större än noll, i vilket fall det verkliga värdet för det sammansatta finansiella instrumentet blir större än det verkliga värdet för skulddelen.

38. Företaget ska redovisa erhållna eller köpta varor eller tjänster separat för varje del av det sammansatta finansiella instrumentet. När det gäller skulddelen ska företaget redovisa de köpta varorna eller tjänsterna och en skuld motsvarande ersättningen för dessa varor eller tjänster när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med de krav som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter (punkterna 30–33). När det gäller en eventuell egetkapitaldel ska företaget redovisa de erhållna varorna eller tjänsterna, och en ökning av eget kapital, när motparten levererar varorna eller utför tjänsterna, i enlighet med kraven som gäller för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument (punkterna 10–29).

39. Per regleringstidpunkten ska företaget omvärdera skulden till dess verkliga värde. Om företaget reglerar skulden genom att emittera egetkapitalinstrument i stället för att betala med kontanter, ska skulden överföras direkt till eget kapital, som ersättning för de emitterade egetkapitalinstrumenten.

40. Om företaget reglerar skulden genom att betala med kontanter i stället för att emittera egetkapitalinstrument, gäller ersättningen som en reglering av skulden i sin helhet. En eventuell tidigare redovisad egetkapitaldel kvarstår som eget kapital. Genom att välja att reglera skulden med kontanter har motparten förverkat rätten att erhålla egetkapitalinstrument. Detta krav förhindrar emellertid inte företaget från att redovisa en omföring inom eget kapital, exempelvis från en del av eget kapital till en annan.

Aktierelaterade ersättningar med villkor som ger motparten valmöjlighet i fråga om regleringen

41. När det gäller aktierelaterade ersättningar där avtalsvillkoren ger företaget valmöjlighet att reglera antingen med kontanter eller genom att emittera egetkapitalinstrument, ska företaget fastställa om det har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter och redovisa den aktierelaterade ersättningen i enlighet med detta. Företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter om alternativet att reglera med egetkapitalinstrument saknar kommersiell innebörd (exempelvis då företaget av rättsliga skäl är förhindrat från att emittera aktier), eller om företagets tidigare praxis eller uttalade policy har varit att reglera med kontanter, eller om det i allmänhet brukar reglera med kontanter när det är ett önskemål hos motparten.

▼B

42. Om företaget har en befintlig förpliktelse att reglera med kontanter ska det redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, i punkterna 30–33.

43. Om det inte finns en sådan förpliktelse ska företaget redovisa transaktionen i enlighet med kraven för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, i punkterna 10–29. Vid reglering

a) om företaget väljer att reglera med kontanter, ska kontantersättningen redovisas som ett återköp av en andel, det vill säga som en minskning av eget kapital, förutom enligt vad som anges i (c) nedan.

b) om företaget väljer att reglera genom att emittera egetkapitalinstrument, behövs ingen ytterligare redovisning (annat än, när så krävs, en omföring från en del av eget kapital till en annan), förutom enligt vad som anges i (c) nedan.

c) om företaget väljer att reglera enligt det alternativ som, per regleringstidpunkten, har det högre verkliga värdet, ska det redovisa en extra kostnad för det erlagda överskjutande värdet, det vill säga skillnaden mellan de erlagda kontanterna och det verkliga värdet för de egetkapitalinstrument som annars hade emitterats, eller skillnaden mellan det verkliga värdet för de emitterade egetkapitalinstrumenten och den kontantlikvid som annars hade erlagts, beroende på vilket som är tillämpligt.

▼M23

AKTIERELATERADE ERSÄTTNINGAR MELLAN KONCERNFÖRETAG (ÄNDRINGAR 2009)

43A. För aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i dessas enskilda eller separata finansiella rapporter ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera dessa som en aktierelaterad ersättning som antingen reglerats med egetkapitalinstrument eller med kontanter, där följande värderas:

a) Naturen av tilldelningarna som tilldelats, och

b) dess egna rättigheter och förpliktelser.

Beloppet som redovisas av företaget som erhåller varorna eller tjänsterna kan avvika från beloppet som redovisas av koncernen eller av annat koncernföretag som reglerar den aktierelaterade ersättningen.

43B. Företaget som erhåller varorna eller tjänsterna ska värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument när

a) tilldelningarna som tilldelats är dess egna egetkapitalinstrument, eller

b) företaget inte har någon förpliktelse att reglera den aktierelaterade ersättningen.

Företaget ska senare bara omvärdera sådan aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument, om intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor förändras enligt punkterna 19–21. I övriga fall ska företaget som erhåller varorna eller tjänsterna värdera de erhållna varorna eller tjänsterna som en aktierelaterad ersättning som reglerats med kontanter.

▼**M23**

43C. Det företag som reglerar en aktierelaterad ersättning när annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna ska bara redovisa transaktionen som en aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument, om den reglerats med företagets egna egetkapitalinstrument. I annat fall ska transaktionen redovisas som en aktierelaterad ersättning som reglerats med kontanter.

43D. Vissa koncerntransaktioner innebär återbetalningar som kräver att ett koncernföretag betalar ett annat för de aktierelaterade ersättningarna till leverantörerna av varorna eller tjänsterna. I sådana fall ska det företag som erhåller varorna eller tjänsterna redovisa den aktierelaterade ersättningen enligt punkt 43B, oavsett koncerninternt avtal om återbetalning.

▼**B**

UPPLYSNINGAR

44. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå karaktären och innebörden avseende eventuella avtal om aktierelaterade ersättningar under perioden.

45. För att uppfylla principen i punkt 44 ska företaget lämna minst följande upplysningar

a) en beskrivning av varje typ av avtal om aktierelaterade ersättningar som förelåg vid något tillfälle under perioden, inklusive allmänna villkor och bestämmelser för varje avtal, exempelvis intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod (exempelvis med kontanter eller eget kapital). Ett företag med i allt väsentligt liknande typer av avtal om aktierelaterade ersättningar kan slå samman informationen, såvida det inte behövs upplysningar för varje avtal för att uppfylla principen i punkt 44.

b) antalet och vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner för var och en av följande grupper

i) utestående vid periodens början,

ii) tilldelade under perioden,

iii) förverkade under perioden,

iv) inlösta under perioden,

v) förfallna under perioden,

vi) utestående vid periodens slut, och

vii) inlösningsbara vid periodens slut.

c) för aktieoptioner som lösts in under perioden, den vägda genomsnittliga aktiekursen per lösendagen. Om optionerna lösts in regelbundet under hela perioden, kan företaget i stället lämna upplysningar om den vägda genomsnittliga aktiekursen under perioden.

▼B

d) för aktieoptioner som är utestående vid periodens slut, upplysningar om intervallet för lösenpriset och den vägda genomsnittliga återstående avtalade löptiden. Om intervallet för lösenpriser är stort ska de utestående optionerna delas in i mer lämpliga intervall så att det bättre går att bedöma hur många ytterligare aktier som kan komma att emitteras, tidpunkten för emissionen samt vilket kontantbelopp som kan komma att erhållas när dessa optioner löses in.

46. Företaget ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå hur det verkliga värdet för de under perioden erhållna varorna eller tjänsterna eller tilldelade egetkapitalinstrumenten, fastställdes.

47. Om företaget indirekt har uppskattat det verkliga värdet för varor eller tjänster som erhållits som ersättning för företagets egetkapitalinstrument, genom hänvisning till det verkliga värdet för tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget, för att uppfylla principen i punkt 46, minst lämna upplysningar om följande

a) för aktieoptioner som tilldelats under perioden, det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa optioner samt information om hur detta verkliga värde beräknades, inklusive

i) vilken optionsvärderingsmodell som använts och indata i modellen, inklusive vägd genomsnittlig aktiekurs, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning, riskfri ränta samt andra indata, såsom vilken metod som använts och vilka antaganden som gjorts i syfte att beakta effekterna av förväntad tidig inlösen,

ii) hur den förväntade volatiliteten fastställdes, inklusive en förklaring av i vilken utsträckning den förväntade volatiliteten baserades på tidigare volatilitet, och

iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i optionstilldelningen beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, såsom ett marknadsvillkor.

b) för andra egetkapitalinstrument som tilldelats under perioden (det vill säga andra än aktieoptioner), det vid värderingstidpunkten vägda genomsnittliga verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument, antalet egetkapitalinstrument samt information om hur detta verkliga värde beräknats, inklusive

i) om det verkliga värdet inte beräknades baserat på ett observerbart marknadspris, hur det fastställdes,

ii) huruvida och på vilket sätt förväntad utdelning beaktades i beräkningen av det verkliga värdet, och

iii) huruvida och på vilket sätt eventuella andra inslag i de tilldelade egetkapitalinstrumenten beaktades i beräkningen av det verkliga värdet.

c) för avtal om aktierelaterad ersättning som förändrades under perioden

i) en förklaring av dessa förändringar,

ii) det tilldelade tillkommande verkliga värdet (som ett resultat av dessa förändringar), och

iii) information om hur det tilldelade tillkommande verkliga värdet beräknades, i överensstämmelse med kraven som anges i (a) och (b) ovan, i tillämpliga fall.

▼B

48. Om företaget har beräknat det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits under perioden direkt, ska företaget lämna upplysning om hur detta verkliga värde fastställdes, exempelvis huruvida det verkliga värdet beräknades utifrån ett marknadspris för dessa varor eller tjänster.

49. Om företaget har frångått antagandet i punkt 13, ska det lämna upplysning om detta och förklara orsaken till detta.

50. Företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna att förstå effekterna av aktierelaterade ersättningar på företagets resultat för perioden och på företagets finansiella ställning.

51. För att uppfylla principen i punkt 50 ska företaget lämna minst följande upplysningar

a) den sammanlagda kostnad som redovisats för perioden, som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar där de erhållna varorna eller tjänsterna inte uppfyllt kraven för att redovisas som tillgångar och följaktligen direkt redovisats som kostnad, inklusive en separat upplysning om den andel av den sammanlagda kostnaden som uppkommit vid transaktioner som redovisats som aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument,

b) för skulder som uppkommer vid aktierelaterade ersättningar

i) det sammanlagda redovisade värdet vid periodens slut, och

ii) det sammanlagda realvärdet vid periodens slut för skulder för vilka motpartens rätt, vid periodens slut, till ersättning i kontanter eller andra tillgångar hade intjänats (exempelvis en intjänad syntetisk option).

▼M60

52. Om det visar sig att de upplysningar som ska lämnas enligt kraven i denna standard inte uppfyller principerna i punkterna 44, 46 och 50, ska företaget lämna ytterligare erforderliga upplysningar för att uppfylla dem. Om exempelvis ett företag har klassificerat aktierelaterade ersättningar som reglerade med egetkapitalinstrument i enlighet med punkt 33F, ska företaget lämna upplysning om det beräknade belopp som det räknar med att överföra till skattemyndigheten för att reglera den anställdes skattskyldighet när det är nödvändigt att informera användarna om effekterna på de framtida kassaflödena till följd av avtalet om aktierelaterade ersättningar.

▼B

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

53. När det gäller aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument, ska företaget tillämpa denna standard på de tilldelningar av aktier, aktieoptioner eller andra egetkapitalinstrument som tilldelats efter den 7 november 2002 och som fortfarande inte var intjänade när denna standard träder i kraft.

54. Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard på andra tilldelningar av egetkapitalinstrument om företaget har offentliggjort det vid värderingstidpunkten fastställda verkliga värdet för dessa egetkapitalinstrument.

▼B

55. När det gäller tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard tillämpas, ska företaget räkna om den jämförande informationen och, i tillämpliga fall, göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras.

56. Företaget ska dock även lämna upplysningar, i enlighet med kraven i punkterna 44 och 45, om alla tilldelningar av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats (såsom egetkapitalinstrument som tilldelats den 7 november 2002 eller tidigare).

57. Om, efter ikraftträdandet av denna standard, ett företag ändrar villkoren eller bestämmelserna för en tilldelning av egetkapitalinstrument på vilka denna standard inte har tillämpats, ska företaget ändå tillämpa punkterna 26-29 vid redovisningen av sådana eventuella förändringar.

58. För skulder som uppkommer i samband med aktierelaterade ersättningar som föreligger vid ikraftträdandet av denna standard, ska denna standard tillämpas retroaktivt. När det gäller dessa skulder ska företaget räkna om den jämförande informationen, inklusive göra en justering av balanserade vinstmedel i ingående balans för den tidigaste perioden som presenteras, för vilken den jämförande informationen har räknats om, det krävs emellertid inte att företaget räknar om den jämförande informationen till den del informationen avser en period eller ett datum före den 7 november 2002.

59. Företaget uppmuntras, men det är inget krav, att tillämpa denna standard retroaktivt på andra skulder som uppkommit i samband med aktierelaterade ersättningar, exempelvis på skulder som reglerades under en period för vilken jämförande information lämnas.

▼M60

59A. Företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 30, 31, 33–33H och B44A–B44C enligt vad som anges nedan. Tidigare perioder ska inte omräknas.

a) Ändringarna i punkterna B44A–B44C tillämpas endast på ändringar som inträffar den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare.

b) Ändringarna i punkterna 30, 31 och 33–33D tillämpas på aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna och på aktierelaterade ersättningar med en tilldelningsdag som infaller den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare. För aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade och som tilldelats före den dag då företaget först tillämpar ändringarna ska företaget omvärdera skulden vid denna tidpunkt och redovisa omvärderingseffekten som ingående balanserat resultat (eller annan komponent i eget kapital, efter vad som är lämpligt) för den rapportperiod då ändringarna börjar tillämpas.

▼M60

c) Ändringarna i punkterna 33E–33H och ändringarna i punkt 52 tillämpas på aktierelaterade ersättningar som inte är intjänade (eller intjänade men inte inlösta) vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna, och på aktierelaterade ersättningar med en tilldelningsdag som infaller den dag då företaget först tillämpar ändringarna eller senare. För icke intjänade (eller intjänade men inte inlösta) aktierelaterade ersättningar (eller delar därav) som tidigare klassificerats som aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, men nu klassificeras som reglerade med egetkapitalinstrument i enlighet med ändringarna, ska företaget omklassificera det redovisade värdet av skulden för de aktierelaterade ersättningarna till eget kapital vid den tidpunkt då företaget först tillämpar ändringarna.

59B. Trots kraven i punkt 59A får ett företag tillämpa ändringarna i punkt 63D retroaktivt, med beaktande av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59 i denna standard, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, om, och endast om, detta är möjligt utan att göra bedömningar med facit i hand. Om ett företag väljer retroaktiv tillämpning måste detta gälla för alla ändringar som införts genom *Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar* (Ändring av IFRS 2).

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

60. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M22

61. IFRS 3 (enligt omarbetning 2008) och *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 innebar att punkt 5 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (omarbetad 2008) för en tidigare period ska ändringarna även tillämpas för denna tidigare period.

▼M2

62. Ett företag ska tillämpa följande ändringar retroaktivt för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare.

a) kraven i punkt 21A avseende behandlingen av villkor som inte är intjäningsvillkor,

b) de ändrade definitionerna av ”bli intjänad” och ”intjäningsvillkor” i bilaga A,

c) ändringarna i punkterna 28 och 28A avseende indragningar.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2009 ska företaget lämna upplysning om detta.

▼**M60**

63. Företag ska retroaktivt tillämpa följande ändringar som införts genom *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions (Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter),* som utfärdades i juni 2009, med beaktande av övergångsbestämmelserna i punkterna 53–59, i enlighet med IAS 8 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare:

a) Ändringen av punkt 2, strykningen av punkt 3 och tillägget av punkterna 3A och 43A–43D samt punkterna B45, B47, B50, B54, B56–B58 och B60 i bilaga B beträffande redovisning av transaktioner mellan koncernföretag.

b) De omarbetade definitionerna i bilaga A av följande termer:

— Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

— Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

— Avtal om aktierelaterade ersättningar

— Aktierelaterade ersättningar.

Om uppgifter för retroaktiv tillämpning saknas, ska företag i sina enskilda eller separata finansiella rapporter redovisa de belopp som tidigare redovisats i koncernredovisningen. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar på en period som börjar före den 1 januari 2010, ska det lämna upplysning om detta.

▼**M32**

63A. IFRS 10 *Koncernredovisning* och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 5 i bilaga A. Företag ska tillämpa denna ändring när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼**M43**

63B. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 15 och 19. I bilaga A ändrades definitionerna av ”intjäningsvillkor” och ”marknadsvillkor”, och definitionerna av ”resultatvillkor” och ”tjänstgöringsvillkor” lades till. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktat på aktierelaterade ersättningar vars tilldelningstidpunkt är den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M53**

63C. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼M60

63D. *Klassificering och värdering av aktierelaterade ersättningar* (Ändring av IFRS 2), som utfärdades i juni 2016, innebar ändring av punkterna 19, 30–31, 33, 52 och 63 samt tillägg av punkterna 33A–33H, 59A–59B, 63D och B44A–B44C och med tillhörande rubriker. Företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M23

ÅTERKALLELSE AV TOLKNINGAR

64. *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions* (*Koncerninterna aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter*) utfärdad i juni 2009 ersätter IFRIC 8 *Tillämpningsområde för IFRS 2* och IFRIC 11 *IFRS 2 – Transaktioner med egna aktier, även koncerninterna*. I det dokumentets ändringar ingick följande tidigare krav i IFRIC 8 och IFRIC 11:

a) Ändring av punkt 2 och tillägg av punkt 13A beträffande redovisning av transaktioner där företaget inte kan identifiera alla eller vissa av de erhållna varorna eller tjänsterna. Dessa krav tillämpades för räkenskapsår som började den 1 maj 2006 eller senare.

b) Tillägg av punkterna B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 och B61 i bilaga B beträffande transaktioner mellan koncernföretag. Kraven tillämpades för räkenskapsår som började den 1 mars 2007 eller senare.

Kraven tillämpades retroaktivt i enlighet med kraven i IAS 8, som omfattas av övergångsbestämmelserna till IFRS 2.

▼B

Bilaga A

Definitioner

IFRS 2 och dess bilagor utgör en helhet.

▼M23

aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter	**Aktierelaterade ersättningar** genom vilka företaget förvärvar varor eller tjänster genom att påta sig en förpliktelse att överföra kontanter eller andra tillgångar till leverantören av varorna eller tjänsterna mot belopp som baseras på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**).

▼B

aktieoption	Ett avtal som ger ►M5 ägaren ◄ rätt, utan att det innebär en förpliktelse, att teckna aktier i företaget till en fastställd eller fastställbar kurs under en viss tidsperiod.

▼M23

aktierelaterade ersättningar	En transaktion där företaget a) erhåller varor eller tjänster från dessas leverantör (inklusive en anställd) genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**, eller b) förpliktigas att reglera transaktionen med leverantören genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** när ett annat koncernföretag erhåller varorna eller tjänsterna.
aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument	**Aktierelaterade ersättningar** där företaget a) erhåller varor eller tjänster som ersättning för sina egna **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller b) erhåller varor eller tjänster men utan förpliktelse att reglera transaktionen med leverantören.

▼B

anställda eller andra personer som tillhandahåller liknande tjänster	Personer som själva utför tjänster för företaget och som antingen (a) betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl, (b) arbetar åt företaget under företagets ledning på samma sätt som de personer som betraktas som anställda av juridiska eller skattemässiga skäl eller (c) utför tjänster av samma slag som dem som de anställda utför. Begreppet omfattar exempelvis all ledningspersonal, det vill säga de personer som har befogenhet och ansvar för planering, ledning och styrning av företaget, inklusive styrelseledamöter som ej är anställda i företaget.

▼M23

avtal om aktierelaterade ersättningar	Ett avtal mellan företaget (eller annat koncernföretag [a]) eller aktieägare i annat koncernföretag) och en annan part (inklusive en anställd) som berättigar den andra parten att erhålla a) kontanter eller andra tillgångar från företaget för belopp baserade på kursen (eller värdet) på företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**), eller

▼M23

b) företagets eller annat koncernföretags **egetkapitalinstrument** (inklusive aktier eller **aktieoptioner**),

under förutsättning att eventuella angivna intjäningsvillkor är uppfyllda.

([a]) ►M32 En ”koncern” definieras i bilaga A till IFRS 10 *Koncernredovisning* som ”ett moderföretag och dess dotterföretag” utifrån det rapporterande företagets yttersta moderföretag. ◄

▼M2

bli intjänad — Bli berättigad till. Enligt ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** blir motpartens rätt att erhålla kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** från företaget, intjänad när motpartens rätt inte längre beror på att eventuella **intjäningsvillkor** uppfylls.

▼B

egetkapitalinstrument — Ett avtal som styrker en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder ([1]).

intjänandeperiod — Den period under vilken alla angivna **intjäningsvillkor** i ett **avtal om aktierelaterade ersättningar** ska uppfyllas.

▼M43

intjäningsvillkor — Ett villkor som bestämmer om företaget får de tjänster som ger motparten rätt att erhålla kontanter, andra tillgångar eller företagets **egetkapitalinstrument** enligt ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**. Ett intjäningsvillkor är antingen ett **tjänstgöringsvillkor** eller ett **resultatvillkor**.

([1]) I *föreställningsramen* definieras en skuld som en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser, vilken förväntas ge upphov till ett utflöde från företaget av resurser som innefattar ekonomiska fördelar (det vill säga ett utflöde av kontanter eller andra tillgångar som tillhör företaget).

▼M43

marknadsvillkor	Ett **resultatvillkor** som lösenpriset, intjänandet av eller möjligheten till inlösen för ett **egetkapitalinstrument** är beroende av och som är relaterat till marknadspriset (eller värdet) av företagets **egetkapitalinstrument** (eller egetkapitalinstrumenten för ett annat företag i samma koncern), såsom
	a) uppnående av en angiven aktiekurs eller ett angivet **realvärde** av en **aktieoption,** eller
	b) uppnående av ett angivet mål som grundas på marknadspriset (eller värdet) av företagets **egetkapitalinstrument** (eller egetkapitalinstrumenten för ett annat företag inom samma koncern) i förhållande till ett index av marknadspriser på andra företags **egetkapitalinstrument**.
	Ett marknadsvillkor kräver att motparten fullgör en angiven tjänstgöringsperiod (dvs. ett **tjänstgöringsvillkor**); tjänstgöringskravet kan vara uttryckligt eller underförstått.

▼B

option med villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner	En ny **aktieoption** som tilldelas när en aktie används för att betala lösenpriset för en tidigare **aktieoption**.

▼M43

resultatvillkor	Ett **intjäningsvillkor** som kräver
	a) att motparten fullgör en angiven tjänstgöringsperiod (dvs. ett **tjänstgöringsvillkor**); tjänstgöringskravet kan vara uttryckligt eller underförstått; och
	b) att de angivna resultatmålen ska uppnås medan motparten fullgör den tjänst som krävs i a.

▼M43

Perioden för fullgörandet av resultatmålen

a) får inte sträcka sig utöver tjänstgöringsperiodens slut, och

b) får inledas före tjänstgöringsperioden på villkor att den första dagen för resultatmålet inte ligger väsentligt före den första dagen i tjänstgöringsperioden.

Ett resultatmål definieras med hänvisning till

a) företagets egna verksamheter (eller aktiviteter) eller verksamheter eller aktiviteter som bedrivs av något annat företag i samma koncern (dvs. ett icke-marknadsrelaterat villkor); eller

b) priset (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument** eller på egetkapitalinstrumenten för något annat företag i samma koncern (inklusive aktier och **aktieoptioner**) (dvs. ett **marknadsvillkor**).

Ett resultatmål kan vara relaterat antingen till resultatet för hela företaget eller till någon del av företaget (eller till någon del av koncernen), t.ex. en division eller en enskild anställd.

▼B

realvärde — Skillnaden mellan det **verkliga värdet** för aktierna som motparten har (en villkorad eller ovillkorad) rätt att teckna sig för eller erhålla, och den eventuella aktiekurs som motparten ska (eller kommer att bli tvungen att) betala för dessa aktier. Så har exempelvis en **aktieoption** med ett lösenpris om 15 VE ([1]), för en aktie med ett **verkligt värde** om 20 VE, realvärdet 5 VE.

tilldelat egetkapitalinstrument — Rätten (villkorad eller ovillkorad) till ett **egetkapitalinstrument** som tillhör företaget och som det överlåtit på annan part genom ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**.

▼M43

tjänstgöringsvillkor — Ett **intjäningsvillkor** som kräver att motparten fullgör en angiven tjänstgöringsperiod under vilken tjänster tillhandahålls till företaget. Om motparten, oavsett skälet, upphör att tillhandahålla tjänsten under **intjänandeperioden**, har motparten inte uppfyllt villkoret. Ett tjänstgöringsvillkor kräver inte att ett resultatmål ska vara uppfyllt.

([1]) I den här bilagan betecknas monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼B

tilldelningstidpunkt	Det datum då ett företag och en annan part (exempelvis en anställd) ingår ett **avtal om aktierelaterade ersättningar**, det vill säga när företaget och motparten är överens om villkoren och bestämmelserna för avtalet. Per tilldelningstidpunkten tilldelar företaget motparten rätten till kontanter, andra tillgångar eller **egetkapitalinstrument** som tillhör företaget, under förutsättning att eventuella angivna **intjäningsvillkor**, är uppfyllda. Om avtalet är beroende av en godkännandeprocess (exempelvis genom aktieägarna), är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då godkännandet erhålls.
verkligt värde	Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas, en skuld regleras, eller ett **tilldelat egetkapitalinstrument** överlåtas, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.
villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner	Villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla ytterligare **aktieoptioner** närhelst ►M5 ägaren ◄ löser in tidigare tilldelade optioner, där företagets aktier och inte kontanter används för att betala lösenpriset.
värderingstidpunkt	Det datum då **det verkliga värdet** för **tilldelade egetkapitalinstrument** beräknas enligt denna standard. När det gäller transaktioner med **anställda och andra personer som tillhandahåller liknande tjänster** är värderingstidpunkten **tilldelningstidpunkten**. När det gäller transaktioner med parter som inte är anställda (och som tillhandahåller liknande tjänster), är värderingstidpunkten det datum då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

IFRS 2 och dess bilagor utgör en helhet.

Uppskattning av verkligt värde för tilldelade egetkapitalinstrument

B1. I punkterna B2–B41 i denna bilaga diskuteras hur det verkliga värdet för tilldelade aktier och aktieoptioner beräknas, med inriktning på de villkor och bestämmelser som är gemensamma för tilldelning av aktier och aktieoptioner till anställda. Diskussionen är därför inte fullständig. Eftersom de värderingsfrågor som behandlas nedan är inriktade på aktier och aktieoptioner som de anställda tilldelats, antas dessutom att det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner beräknas vid tilldelningstidpunkten. Många av värderingsfrågorna nedan (exempelvis fastställandet av förväntad volatilitet) gäller emellertid även för beräkningen av det verkliga värdet för aktier eller aktieoptioner som tilldelats parter som inte är anställda vid den tidpunkt då företaget erhåller varorna eller motparten utför tjänsterna.

▼B

Aktier

B2. När det gäller aktier som tilldelas de anställda ska det verkliga värdet för aktierna beräknas med utgångspunkt från marknadskursen på företagets aktier (eller en uppskattad marknadskurs, om företagets aktier inte är föremål för allmän handel), med justering för de villkor och bestämmelser som gäller för tilldelningen av aktierna (förutom avseende sådana intjäningsvillkor som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–21).

B3. Om den anställde exempelvis inte har rätt att erhålla utdelning under intjänandeperioden, ska denna omständighet beaktas vid uppskattningen av det verkliga värdet för de tilldelade aktierna. På samma sätt gäller att om aktierna är underställda begränsningar vad gäller överlåtelse efter intjänandetidpunkten, ska detta beaktas, men endast till den del denna begränsning påverkar det pris som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle vara beredda att betala för den aktien. Så gäller exempelvis att om aktierna är föremål för aktiv handel på en fungerande och likvid marknad, kan det vara så att begränsningar avseende överlåtelse efter intjänande har liten, om ens någon, inverkan på det pris som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle vara beredda att betala för aktierna. Dessa begränsningar när det gäller överlåtelse samt andra begränsningar som gäller under intjänandeperioden, ska inte beaktas vid uppskattningen av det per tilldelningstidpunkten verkliga värdet för tilldelade aktier, eftersom dessa begränsningar beror på förekomsten av intjäningsvillkor, vilka redovisas i enlighet med punkterna 19–21.

Aktieoptioner

B4. För aktieoptioner som tilldelas anställda är kurser i många fall inte tillgängliga, eftersom de tilldelade optionerna omfattas av villkor och bestämmelser som inte är tillämpliga på optioner som är föremål för handel. Om det inte finns några optioner som är föremål för handel och som omfattas av liknande villkor och bestämmelser, ska det verkliga värdet för de tilldelade optionerna beräknas genom tillämpning av en optionsvärderingsmodell.

B5. Vid valet av optionsvärderingsmodell ska företaget beakta samma faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle beakta. Exempelvis har många personaloptioner lång löptid, de kan vanligtvis lösas in under perioden mellan intjänandetidpunkten och när optionen förfaller, och löses ofta in tidigt. Dessa faktorer bör beaktas vid uppskattningen av optionernas verkliga värde per tilldelningstidpunkten. För många företag innebär detta att de inte kan använda Black-Scholes-Mertons modell, eftersom den inte tillåter att optionen löses in innan optionen förfaller och kanske inte tillräckligt väl återspeglar effekterna av en förväntad tidig inlösen. Den tillåter inte heller möjligheten att den förväntade volatiliteten och andra indata varierar under optionens löptid. För aktieoptioner med relativt kort avtalad löptid eller som måste lösas in inom en kort tidsperiod efter intjänandetidpunkten, är eventuellt inte ovan angivna faktorer tillämpliga. I dessa fall kan Black-Scholes-Mertons modell ge ett värde som i stort överensstämmer med en mer flexibel optionsvärderingsmodell.

▼B

B6. Alla optionsvärderingsmodeller beaktar minst följande faktorer

a) optionens lösenpris,

b) optionens löptid,

c) aktuell aktiekurs på underliggande aktier,

d) aktiekursens förväntade volatilitet,

e) förväntad utdelning på aktierna (i tillämpliga fall), och

f) riskfri ränta under optionens löptid.

B7. Andra faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra skulle beakta i sin värdering ska också beaktas (med undantag av intjäningsvillkor och villkor som ger ►M5 ägaren ◄ rätt att erhålla nya optioner som undantas från beräkningen av det verkliga värdet i enlighet med punkterna 19–22).

B8. Så gäller exempelvis att aktieoptioner som en anställd tilldelats vanligtvis inte kan lösas in under vissa perioder (exempelvis under intjänandeperioden eller under de perioder som tillsynsmyndigheter angivit). Denna faktor ska beaktas om den tillämpade optionsvärderingsmodellen annars skulle utgå från att optionen kunde lösas in när som helst under optionens löptid. Om ett företag använder en optionsvärderingsmodell som värderar optioner som endast kan lösas in när optionen förfaller, behöver emellertid ingen justering göras för det faktum att det inte går att lösa in dem under intjänandeperioden (eller vid andra tidpunkter under optionens löptid), eftersom modellen förutsätter att optionerna inte kan lösas in under dessa perioder.

B9. Möjligheten till tidig inlösen av optioner, exempelvis på grund av att optionerna inte är fritt överlåtbara eller på grund av att de anställda vid anställningens upphörande måste lösa alla optioner som intjänats, är på motsvarande sätt en annan vanligt förekommande faktor för aktieoptioner till anställda. Effekterna av förväntad tidig inlösen ska beaktas, enligt punkterna B16–B21.

B10. Faktorer som kunniga och intresserade parter som är oberoende av varandra inte skulle beakta vid värderingen av en aktieoption (eller andra egetkapitalinstrument) ska inte beaktas vid beräkningen av det verkliga värdet för tilldelade aktieoptioner (eller andra egetkapitalinstrument). För exempelvis aktieoptioner som anställda tilldelats, gäller att de faktorer som endast påverkar optionsvärdet från en enskild anställds synvinkel, inte är relevanta för uppskattningen av den prisuppskattning som kunniga och intresserade marknadsaktörer som är oberoende av varandra skulle göra.

▼B

Indata i optionsvärderingsmodeller

B11. Vid uppskattningen av förväntad volatilitet för och utdelning på underliggande aktier, är målsättningen att göra en approximation av förväntningarna som skulle återspeglas i ett aktuellt marknadsvärde eller ett förhandlat pris på optionen. Vid uppskattningen av effekterna av tidig inlösen av anställdas aktieoptioner, är målsättningen på samma sätt att göra en approximation av de förväntningar som en oberoende part med tillgång till utförlig information om anställdas inlösenmönster skulle ha baserat på den information som finns tillgänglig per tilldelningstidpunkten.

B12. Vanligtvis finns det en rad olika rimliga uppskattningar om framtida volatilitet, utdelning och inlösenmönster. Om så är fallet beräknas det förväntade värdet genom att varje värde i intervallet med rimliga uppskattningar vägs med sannolikheten för att det kommer att inträffa.

B13. Generellt baseras förväntningar avseende framtiden på erfarenhet, med justeringar i de fall framtida utveckling rimligen väntas skilja sig från tidigare utfall. I vissa fall kan identifierbara faktorer tyda på att ojusterade historiska fakta skulle vara en mindre bra indikator när det gäller att göra antaganden om den framtida utvecklingen. Om exempelvis ett företag med två helt olika affärsgrenar avyttrar den verksamhet som varit utsatt för betydligt mindre risker än den andra, är det antagligen inte lämpligt att i första hand basera rimliga antaganden om framtiden på den volatilitet som gällt tidigare.

B14. I vissa fall finns det inga tillgängliga historiska data. Det gäller exempelvis ett företag som nyligen börsnoterats, vilket har få eller inga historiska data om volatiliteten för företagets aktiekurs. Nedan diskuteras företag som är noterade och företag som inte är noterade på börs mer utförligt.

B15. Sammanfattningsvis ska ett företag inte basera uppskattningar av volatilitet, inlösenmönster och utdelning enbart på historiska data eller utan att överväga i vilken utsträckning den historiska erfarenheten är användbar för rimliga förutsägelser om framtiden.

Förväntad tidig inlösen

B16. Anställda löser ofta in aktieoptioner tidigt, vilket kan bero på olika orsaker. Anställdas aktieoptioner kan exempelvis sällan överlåtas. Detta medför ofta att de anställda löser in sina aktieoptioner tidigt, eftersom det är det enda sättet för dem att avveckla positionen. Dessutom krävs det vanligtvis att anställda vars anställning upphör löser in eventuella intjänade optioner inom en kort tidsperiod, eftersom aktieoptionerna förverkas annars. Denna omständighet leder också till tidig inlösen av anställdas aktieoptioner. Andra faktorer som påverkar tidig inlösen är riskaversion och frånvaro av förmögenhetsdiversifiering.

B17. Metoderna för att hantera effekterna av förväntad tidig inlösen beror på vilken slags optionsvärderingsmodell som tillämpas. Förväntad tidig inlösen kan exempelvis beaktas genom att använda en uppskattning av den förväntade löptiden för optionen (vilket, när det gäller anställdas aktieoptioner, innebär tidsperioden mellan tilldelningstidpunkten och den tidpunkt då optionen väntas bli inlöst) som indata i en optionsvärderingsmodell (exempelvis Black-Scholes-Mertons modell). Alternativt kan förväntad tidig inlösen beräknas genom en binomialfördelningsmodell eller en liknande optionsvärderingsmodell i vilken avtalad löptid kan användas som indata.

▼B

B18. Omständigheter att beakta vid uppskattningen av tidig inlösen innefattar

a) längden på intjänandeperioden, eftersom aktieoptioner vanligtvis inte kan lösas in före utgången av denna period. Fastställandet av värderingskonsekvenserna av förväntad tidig inlösen baseras därför på antagandet att optionerna kommer att intjänas. Konsekvenserna av intjäningsvillkoren diskuteras i punkterna 19–21.

b) den genomsnittliga tid optioner av liknande typ tidigare har förblivit utestående.

c) aktiekurs på underliggande aktier. Tidigare erfarenheter kan tyda på att anställda brukar lösa in optioner när aktiekursen når en viss nivå över lösenpriset.

d) den anställdes position i organisationen. Tidigare erfarenheter kan exempelvis tyda på att anställda med högre befattning tenderar att lösa in sina optioner senare än anställda med lägre befattning (vilket diskuteras mer utförligt i punkt B21).

e) förväntad volatilitet för underliggande aktier. Normalt tenderar anställda att lösa in optioner avseende aktier med hög volatilitet tidigare än sådana som avser aktier med låg volatilitet.

B19. Enligt vad som anges i punkt B17 kan effekterna av tidig inlösen beaktas genom att uppskattningen av optionens förväntade löptid används som indata i en optionsvärderingsmodell. Vid uppskattningen av den förväntade löptiden för aktieoptioner som tilldelats en grupp av anställda, kan företaget basera denna uppskattning på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av den förväntade löptiden avseende hela gruppen av anställda eller på ett på lämpligt sätt vägt genomsnitt av löptiden avseende undergrupper inom gruppen av anställda, baserat på mer utförlig information om de anställdas inlösenmönster (vilket diskuteras utförligare nedan).

B20. Det är troligen viktigt att dela upp en optionstilldelning i grupper med anställda med relativt likartade inlösenmönster. Optionsvärdet ökar eller minskar inte linjärt med optionens löptid, utan takten på värdeökningen minskar när löptiden förlängs Exempelvis är värdet på en tvåårig option visserligen högre än värdet på en ettårig option, vid i övrigt likartade förutsättningar, men det är inte dubbelt så högt. Med detta följer att om det uppskattade optionsvärdet beräknas på basis av en enda vägd genomsnittlig löptid som omfattar vitt skilda enskilda löptider, kommer det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna att överskattas. Genom att dela upp de tilldelade optionerna i flera grupper, där var och en har ett förhållandevis snävt intervall av löptider inom den vägda genomsnittliga löptiden, minskar risken för överskattning.

B21. Liknande överväganden görs vid användandet av binomialfördelningsmodeller eller liknande modeller. Ett företags tidigare erfarenhet av, exempelvis, optionstilldelning på alla nivåer av anställda kan ha visat att ledande befattningshavare tenderar att behålla sina optioner längre tid än mellanchefer och att anställda på lägre nivå tenderar att lösa in

▼B

sina optioner tidigare än övriga grupper. Dessutom kan det visa sig att personer som uppmuntras att, eller har krav på sig att, behålla ett visst lägsta innehav av arbetsgivarens egetkapitalinstrument, inklusive optioner, i genomsnitt löser in optionerna senare än anställda som inte utsätts för sådan påverkan. I dessa situationer, leder uppdelningen av optioner i grupper av mottagare med relativt likartade inlösenmönster till en mer korrekt uppskattning av det sammanlagda verkliga värdet för de tilldelade aktieoptionerna.

Förväntad volatilitet

B22. Den förväntade volatiliteten är ett mått på omfattningen av prisfluktuationer under en period. Det volatilitetsmått som används i optionsvärderingsmodeller utgörs av standardavvikelsen, uttryckt på årsbasis, för organiskt kapitaliserad avkastning på en aktie under en viss tidsperiod. Volatiliteten uttrycks vanligen på årsbasis vilket gör att den kan användas i jämförelser oavsett vilken tidsperiod som använts vid beräkningen, exempelvis kursobservationerna per dag, vecka eller månad.

B23. Avkastningen på en aktie (som kan vara positiv eller negativ) över en viss period är ett mått på hur mycket en ►**M5** ägaren ◄ har tjänat på utdelning och aktiekursens ökning (eller minskning).

B24. Den förväntade volatiliteten uttryckt på årsbasis för en aktie är det intervall inom vilket den organiskt kapitaliserade årsavkastningen förväntas ligga under ungefär två tredjedelar av tiden. Exempelvis, om en aktie med en förväntad kontinuerligt beräknad avkastning om 12 procent har en volatilitet på 30 procent betyder det att sannolikheten för att avkastningen på aktien under ett år kommer att ligger mellan – 18 procent (12 % – 30 %) och 42 procent (12 % + 30 %) är ungefär två tredjedelar. Om aktiekursen är 100 VE vid årets början och om det inte sker någon utdelning, förväntas aktiekursen vid årets slut ligga mellan 83,53 VE (100 VE × $e^{-0,18}$) och 152,20 VE (100 VE × $e^{0,42}$) ungefär två tredjedelar av perioden.

B25. Faktorer som måste beaktas vid uppskattningen av förväntad volatilitet innefattar

a) implicit volatilitet för sådana optioner i företagets aktier som är föremål för handel, eller andra av företagets instrument som är föremål för handel och som innehåller villkor av optionskaraktär (såsom konvertibla skuldebrev).

b) den historiska volatiliteten för aktiekursen under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen (med beaktande av den återstående avtalade löptiden för optionen och effekterna av förväntad tidig lösen).

c) längden på den period under vilken ett företags aktier har varit föremål för allmän handel. Ett företag som nyligen noterats på börsen kan ha en hög historisk volatilitet, jämfört med liknande företag som varit noterat en längre tid. Nedan ges ytterligare vägledning för företag som nyligen noterats på börsen.

d) volatilitetens tendens att återgå till sitt medelvärde, det vill säga den långsiktiga genomsnittliga nivån, och andra faktorer som tyder på att den förväntade framtida volatiliteten kan komma att skilja sig från den tidigare. Om exempelvis ett företags aktiekurs varit extremt volatil under en viss identifierbar period på grund av ett misslyckat uppköpsförsök eller en större omstrukturering, kan den perioden eventuellt utelämnas vid beräkningen av den historiska genomsnittliga årliga volatiliteten.

▼B

e) lämpliga och regelbundna intervall för kursobservationer. Kursobservationerna ska vara konsekventa från period till annan. Ett företag kan exempelvis använda slutkursen för varje vecka eller veckans högsta kurs, men det ska inte använda slutkursen för vissa veckor och den högsta kursen för andra veckor. Kursobservationerna ska vidare uttryckas i samma valuta som lösenpriset.

Företag som nyligen noterats på en börs

B26. Enligt vad som anges i punkt B25, ska ett företag beakta aktiekursens historiska volatilitet under den senaste period som i stort motsvarar den förväntade löptiden för optionen. Om ett nyligen börsnoterat företag inte har tillräcklig information om tidigare volatilitet, ska det ändå beräkna den historiska volatiliteten för den längsta perioden för vilken det finns handelsuppgifter. Det kan även beakta den historiska volatiliteten för liknande företag och följa en jämförbar period i dessas historia. Ett företag som, exempelvis, har varit börsnoterat under endast ett år och som tilldelar optioner med en genomsnittlig förväntad löptid på fem år kan beakta hur den historiska volatiliteten varierat för andra företag i samma bransch under de första sex åren då dessa företags aktier var föremål för allmän handel.

Företag som inte är noterade på en börs

B27. Företag som inte är noterade på börsen har inte tillgång till historiska data när de ska uppskatta den förväntade volatiliteten. Nedan anges vissa andra faktorer som i stället kan beaktas.

B28. I vissa fall kan företag som inte är börsnoterade, som regelbundet utfärdar optioner eller aktier till sina anställda (eller andra parter), upprätta en intern marknad för sina aktier. Volatiliteten för dessa aktiekurser skulle kunna beaktas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten.

B29. Alternativt kan företagen beakta den historiska eller implicita volatiliteten för liknande börsnoterade företag för vilka det finns tillgänglig information om aktiekurser eller optionspriser, vilka kan användas vid uppskattningen av den förväntade volatiliteten. Detta förfarande skulle kunna vara lämpligt när ett företag har baserat värdet på sina aktier på liknande börsnoterade företags aktiekurser.

B30. Om ett företag valt att inte basera uppskattningen av de egna aktiernas värde på liknande börsnoterade företags aktiekurser, och i stället använder en annan värderingsmetod vid aktievärderingen, kan det härleda en uppskattning av förväntad volatilitet i överensstämmelse med denna värderingsmetod. Företaget kan exempelvis värdera sina aktier utifrån nettotillgångar eller intjäning. Det skulle kunna beakta den förväntade volatiliteten för dessa nettotillgångar eller intjäning.

Förväntad utdelning

B31. Huruvida förväntad utdelning ska beaktas vid beräkning av verkligt värde för tilldelade aktier eller optioner beror på om motparten har rätt till utdelning eller någon motsvarande ersättning, eller ej.

▼B

B32. Exempelvis, om anställda tilldelats optioner och har rätt till utdelning på de underliggande aktierna eller motsvarande (som kan betalas med kontanter eller användas för att sänka lösenpriset) mellan tilldelningstidpunkten och lösendagen, ska de tilldelade optionerna värderas som om ingen utdelning kommer att betalas på de underliggande aktierna, det vill säga indata för förväntad utdelning ska vara noll.

B33. På motsvarande sätt, när det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för aktier som tilldelats anställda uppskattas, krävs ingen justering för förväntad utdelning om den anställde har rätt att erhålla utdelning som betalats ut under intjänandeperioden.

B34. Omvänt, om de anställda inte har rätt till utdelning eller motsvarande under intjänandeperioden (eller före lösen, när det gäller en option) ska värderingen vid tilldelningstidpunkten av rättigheterna till aktier eller optioner beakta förväntad utdelning. Det vill säga, när det verkliga värdet för en optionstilldelning uppskattas ska förväntad utdelning innefattas vid tillämpning av en optionsvärderingsmodell. När det verkliga värdet för en aktietilldelning uppskattas, ska denna värdering minskas med nuvärdet av den utdelning som väntas bli betald under intjänandeperioden.

B35. Optionsvärderingsmodeller förutsätter vanligen att förväntad utdelning anges som ett procenttal. Modellerna kan emellertid ändras så att de använder ett förväntat utdelningsbelopp i stället för en procentsats. Ett företag kan använda antingen den förväntade procentsatsen eller förväntad betalning. Om ett företag använder det senare, ska det beakta det historiska mönstret för höjd utdelning. Om exempelvis ett företag har haft som utdelningspolitik att höja utdelningen med cirka 3 procent per år, ska inte dess uppskattade optionsvärde förutsätta ett fastställt utdelningsbelopp under hela optionens löptid såvida det inte finns belägg för detta antagande.

B36. I allmänhet ska antagandet om förväntad utdelning baseras på information som är tillgänglig offentligt. Ett företag som inte betalar utdelning och inte har några planer på att göra så förutsätter en förväntad utdelning om noll procent. Dock kan ett tillväxtföretag som inte har någon utdelningshistorik vänta sig att börja betala utdelning under den förväntade löptiden för företagets aktieoptioner till de anställda. Dessa företag skulle kunna använda ett genomsnitt av den tidigare utdelningen (noll) och genomsnittlig utdelning för en grupp med jämförbara företag.

Riskfri ränta

B37. Den typiska riskfria räntan är den ränta som finns implicit i tillgängliga statsobligationer utan räntekuponger emitterade i det land i vars valuta lösenpriset är uttryckt och med en återstående löptid som motsvarar den förväntade löptiden för den option som värderas (baserat på optionens återstående avtalade löptid och med beaktande av effekterna av förväntad tidig lösen). Det kan vara nödvändigt att använda ett

▼B

lämpligt substitut, om inga sådana statsobligationer finns eller om omständigheter tyder på att den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong inte är representativ för den riskfria räntan (exempelvis i höginflationsländer). Dessutom ska ett lämpligt substitut användas om marknadsdeltagare vanligen skulle fastställa den riskfria räntan genom att använda ett substitut och inte den implicita räntan för statsobligationer utan räntekupong, vid uppskattning av det verkliga värdet för en option med en löptid motsvarande den förväntade löptiden för den option som värderas.

Kapitalstruktureffekter

B38. Vanligen är det tredje part och inte företaget som utfärdar aktieoptioner som är föremål för handel. När dessa aktieoptioner löses in, levererar utfärdaren aktier till ►**M5** optionsägaren ◄. Dessa aktier förvärvas av befintliga aktieägare. Härav följer att inlösen av aktieoptioner som är föremål för handel inte har någon utspädningseffekt.

B39. Å andra sidan, om aktieoptioner utfärdas av företaget emitteras nya aktier när dessa aktieoptioner löses in (antingen faktiskt utfärdas eller utfärdas enligt ekonomisk innebörd om aktier som tidigare återköpts och som innehas som egna aktier används). Med tanke på att aktierna kommer att emitteras till lösenpriset och inte till aktuellt marknadspris per lösendagen, kan denna faktiska eller potentiella utspädning sänka aktiekursen, så att ►**M5** optionsägaren ◄ inte kommer att göra så stor vinst vid inlösen som vid inlösen av en annan option som är föremål för likartad handel som inte späder ut aktiekursen.

B40. Huruvida detta har en betydande inverkan på värdet för de tilldelade aktieoptionerna beror på olika faktorer, såsom det antal nya aktier som kommer att emitteras vid inlösen av optionerna jämfört med det antal aktier som redan har emitterats. Dessutom, om marknaden redan förväntar sig att en optionstilldelning kommer att äga rum, kan marknaden redan ha diskonterat den potentiella utspädningen i aktiekursen per tilldelningstidpunkten.

B41. Företaget ska emellertid överväga huruvida den möjliga utspädningseffekten av framtida inlösen av de tilldelade aktieoptionerna kan ha en inverkan på deras uppskattade verkliga värde per tilldelningstidpunkten. Optionsvärderingsmodeller kan anpassas så att de beaktar denna potentiella utspädningseffekt.

Ändringar av avtal om aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

B42. Punkt 27 kräver att oavsett vilka ändringar som genomförts av de villkor och bestämmelser enligt vilka egetkapitalinstrumentet tilldelades, eller vid uppsägning eller reglering av denna tilldelning av egetkapitalinstrument, ska företaget minst redovisa de erhållna tjänsterna värderade per tilldelningstidpunkten till verkligt värde för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, såvida dessa egetkapitalinstrument inte intjänas på grund att de inte uppfyller ett intjäningsvillkor (annat än ett marknadsvillkor) som angavs per tilldelningstidpunkten. Dessutom ska företaget redovisa effekterna av förändringar som ökar det sammanlagda verkliga värdet på avtalet om aktierelaterade ersättningar eller som på annat sätt kan gynna den anställde.

▼B

B43. För att tillämpa kraven i punkt 27

a) om förändringen ökar det verkliga värdet på de tilldelade egetkapitalinstrumenten (exempelvis genom att minska lösenpriset), enligt värderingar omedelbart före och efter förändringen, ska företaget innefatta det tillkommande tilldelade verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande tilldelade verkliga värdet är skillnaden mellan det verkliga värdet för det förändrade egetkapitalinstrumentet och det för det ursprungliga egetkapitalinstrumentet, båda uppskattade per förändringstidpunkten. Om förändringen inträffar under intjänandeperioden, innefattas det tillkommande verkliga värdet i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de förändrade egetkapitalinstrumenten blir intjänade, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungliga egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden. Om förändringen inträffar efter intjänandetidpunkten, redovisas det tillkommande tilldelade verkliga värdet omedelbart, eller över intjänandeperioden om den anställde måste fullgöra ytterligare en tjänstgöringsperiod innan han eller hon har en ovillkorad rätt till dessa förändrade egetkapitalinstrument.

b) på motsvarande sätt, om förändringen ökar antalet tilldelade egetkapitalinstrument, ska företaget innefatta det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument, värderade per förändringstidpunkten, i värderingen av det belopp som redovisas för erhållna tjänster som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, i överensstämmelse med kraven i (a) ovan. Om förändringen exempelvis inträffar under intjänandeperioden, innefattas det verkliga värdet för ytterligare tilldelade egetkapitalinstrument i värderingen av det belopp som redovisas för de erhållna tjänsterna under perioden från förändringstidpunkten till och med det datum när de tillkommande egetkapitalinstrumenten intjänas, utöver det belopp som baseras på verkligt värde vid tilldelningstidpunkten för de ursprungligen tilldelade egetkapitalinstrumenten, som redovisas över återstoden av den ursprungliga intjänandeperioden.

c) om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som gynnar den anställde, exempelvis genom att förkorta intjänandeperioden eller genom att förändra eller ta bort ett resultatvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt (a) ovan) ska företaget beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

B44. Dessutom, om företaget förändrar villkoren eller bestämmelserna för de tilldelade egetkapitalinstrumenten på ett sätt som minskar det sammanlagda verkliga värdet för avtalet om aktierelaterade ersättningar, eller inte på annat sätt gynnar den anställde, ska företaget ändå fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten som om förändringen inte hade inträffat (förutom vid uppsägning av vissa eller alla de tilldelade egetkapitalinstrumenten, som ska redovisas i enlighet med punkt 28). Exempelvis

▼B

a) om förändringen minskar det verkliga värdet för de tilldelade egetkapitalinstrumenten, beräknat omedelbart före och efter förändringen, ska företaget inte beakta denna minskning i verkligt värde och ska fortsätta att värdera det belopp som redovisats som ersättning för egetkapitalinstrumenten på det verkliga värdet vid tilldelningstidpunkten för de tilldelade egetkapitalinstrumenten.

b) om förändringen minskar antalet tilldelade egetkapitalinstrument till en anställd, ska denna minskning redovisas som en uppsägning av denna andel av tilldelningen, i enlighet med kraven i punkt 28.

c) om företaget förändrar intjäningsvillkoren på ett sätt som inte gynnar den anställde, exempelvis genom att förlänga intjänandeperioden eller genom att förändra eller lägga till ett resultatvillkor (annat än ett marknadsvillkor, för vilka förändringar redovisas enligt (a) ovan) ska företaget inte beakta de förändrade intjäningsvillkoren när det tillämpar kraven i punkterna 19–21.

▼M60

Redovisning av en ändring av en aktierelaterad ersättning som ändrar dess klassificering från reglerad med kontanter till reglerad med egetkapitalinstrument

B44A. Om villkoren för en aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter ändras så att den blir en aktierelaterad ersättning som regleras med egetkapitalinstrument, ska den redovisas som sådan från och med dagen för ändringen. Framför allt gäller följande:

a) Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska värderas genom hänvisning till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde på dagen för ändringen. Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument ska redovisas i eget kapital på dagen för ändringen i den mån varorna eller tjänsterna har mottagits.

b) Skulden avseende aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter per dagen för ändringen ska tas bort från balansräkningen den dagen.

c) Eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av skulden som tas bort från balansräkningen och värdet av det egna kapital som redovisas på dagen för ändringen ska redovisas direkt i resultatet.

B44B. Om intjänandeperioden till följd av ändringen förlängs eller förkortas avspeglar tillämpningen av kraven i punkt B44A den ändrade intjänandeperioden. Kraven i punkt B44A tillämpas även om ändringen inträffar efter denna period.

B44C. En transaktion med aktierelaterad ersättning som regleras med kontanter kan dras in eller regleras (på annat sätt än genom förverkande på grund av att intjäningsvillkoren inte uppfyllts). Om egetkapitalinstrument tilldelas och om företaget på dagen för tilldelningen betraktar dem som ersättning för den indragna aktierelaterade ersättning som regleras med kontanter, ska företaget tillämpa punkterna B44A och B44B.

▼**M23**

Aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag (ändringar 2009)

B45. I punkterna 43A–43C behandlas redovisningen av aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag i respektive företags enskilda eller separata finansiella rapporter. I punkterna B46–B61 tolkas hur kraven i punkterna 43A–43C ska tillämpas. Enligt punkt 43D kan aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag ske av flera skäl beroende på fakta och omständigheter. Därför är denna tolkning inte uttömmande och det antas att när företaget som erhåller varorna eller tjänsterna inte åläggs reglera transaktionen, utgör den ett moderföretags tillskott av eget kapital till dotterföretaget, oberoende av återbetalningsavtal inom koncernen.

B46. Även om denna tolkning inriktas på transaktioner med anställda, är den också tillämplig på liknande aktierelaterade ersättningar till sådana leverantörer av varor eller tjänster som inte är anställda. Det kan föreligga ett avtal mellan ett moderföretag och dess dotterföretag, enligt vilket dotterföretaget ska betala moderföretaget för dess tillhandahållande av egetkapitalinstrument till de anställda. I tolkningen nedan behandlas inte hur ett sådant koncerninternt avtal om ersättningar ska redovisas.

B47. Det finns fyra vanligt förekommande frågor vid aktierelaterade ersättningar mellan koncernföretag. För att underlätta tolkas i exemplen nedan frågor om ett moderföretag och dess dotterföretag.

Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar ett företags egna egetkapitalinstrument

B48. Den första frågan är huruvida enligt IFRS 2 nedanstående transaktioner med ett företags egna egetkapitalinstrument ska redovisas som om de reglerats med egetkapitalinstrument eller som om de reglerats med kontanter.

a) Ett företag tilldelar sina anställda rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) och väljer eller tvingas att köpa egetkapitalinstrument (dvs. egna aktier) från en annan part för att kunna fullgöra sina skyldigheter mot de anställda.

b) Ett företags anställda tilldelas rättigheter till företagets egetkapitalinstrument (exempelvis aktieoptioner) av antingen företaget självt eller av dess aktieägare, och företagets aktieägare tillhandahåller nödvändiga egetkapitalinstrument.

B49. Aktierelaterade ersättningar som innebär att ett företag erhåller tjänster som ersättning för sina egna egetkapitalinstrument skall det redovisa som om de reglerats med egetkapitalinstrument. Detta gäller oavsett om företaget väljer eller tvingas att köpa dessa egetkapitalinstrument från en annan part, för att kunna fullgöra sina förpliktelser mot de anställda enligt avtalet om aktierelaterade ersättningar. Det gäller också oavsett om

a) den anställdes rättigheter till företagets egetkapitalinstrument har tilldelats av företaget självt eller av dess aktieägare, eller om

b) avtalet om aktierelaterade ersättningar har reglerats av företaget självt eller av dess aktieägare.

▼**M23**

B50. Om aktieägaren är skyldig att reglera transaktionen med sin investerares anställda, ska denne tillhandahålla sin investerares egetkapitalinstrument snarare än sina egna. Om aktieägaren tillhör samma koncern som sin investerare enligt punkt 43C, ska aktieägarens förpliktelse således redovisas i dennes separata finansiella rapporter i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter och i dennes koncernredovisning i enlighet med reglerna för aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

Avtal om aktierelaterade ersättningar som innefattar moderföretagets egetkapitalinstrument

B51. Den andra frågan gäller sådana aktierelaterade ersättningar mellan två eller flera företag inom samma koncern som inbegriper ett annat koncernföretags egetkapitalinstrument. Exempelvis tilldelas anställda i ett dotterföretag rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument som ersättning för de tjänster som de tillhandahåller dotterföretaget.

B52. Således avser denna andra fråga följande avtal om aktierelaterade ersättningar:

a) Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument direkt till ett dotterföretags anställda. Moderföretaget (inte dotterföretaget) är förpliktigat att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till dotterföretagets anställda.

b) Ett dotterföretag tilldelar till sina anställda rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument. Dotterföretaget är förpliktigat att tillhandahålla egetkapitalinstrumenten till sina anställda.

Ett moderföretag tilldelar rättigheter till sina egetkapitalinstrument till ett dotterföretags anställda (punkt B52 a)

B53. Dotterföretaget är inte förpliktigat att tillhandahålla moderföretagets egetkapitalinstrument till dotterföretagets anställda. De tjänster som dotterföretagets anställda tillhandahåller det ska dotterföretaget i enlighet med punkt 43B således redovisa i enlighet med reglerna för aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av det egna kapitalet som ett tillskott från moderföretaget.

B54. Moderföretaget är förpliktigat att reglera transaktionen med dotterföretagets anställda genom att tillhandahålla moderföretagets egna egetkapitalinstrument. I enlighet med punkt 43C ska således moderföretaget redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna för aktierelaterad ersättning som reglerats med egetkapitalinstrument.

Ett dotterbolag tilldelar sina anställda rättigheter till sitt moderföretags egetkapitalinstrument (punkt B52 b)

B55. Eftersom dotterföretaget inte uppfyller något av kraven i punkt 43B, ska det redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med kontanter. Detta gäller oavsett hur dotterföretaget erhåller egetkapitalinstrumenten för att fullgöra sina förpliktelser mot sina anställda.

▼**M23**

Avtal om aktierelaterade ersättningar som inbegriper kontantutbetalningar till anställda

B56. Den tredje frågan gäller hur ett företag som erhåller varor eller tjänster från sina leverantörer (inklusive personal) ska redovisa aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter, om företaget självt inte är förpliktigat att betala sina leverantörer. Tag exempelvis följande avtal där moderföretaget (inte företaget självt) är förpliktigat att göra de nödvändiga kontantutbetalningarna till företagets anställda:

a) Företagets anställda kommer att erhålla kontantutbetalningar relaterade till priset på företagets egetkapitalinstrument.

b) Företagets anställda kommer att få kontantutbetalningar relaterade till priset på moderföretagets egetkapitalinstrument.

B57. Dotterföretaget är inte förpliktigat att reglera transaktionen med sina anställda. Således ska dotterföretaget redovisa transaktionen med sina anställda som reglerad med egetkapitalinstrument och redovisa en motsvarande ökning av eget kapital som tillskott från moderföretaget. Dotterföretaget ska senare bara omvärdera transaktionskostnaden vid förändringar till följd av att intjäningsvillkor som inte utgör marknadsvillkor inte beaktas enligt punkterna 19–21. Detta skiljer sig från redovisningen av transaktionen som reglerad med kontanter i koncernredovisningen.

B58. Eftersom moderföretaget är förpliktigat att reglera transaktionen med de anställda och ersättningen är likvid, ska moderföretaget (och koncernen) redovisa sin förpliktelse i enlighet med reglerna i punkt 43C om aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter.

Överföring av anställda mellan koncernföretag

B59. Den fjärde frågan gäller koncerninterna avtal om aktierelaterade ersättningar som omfattar anställda i fler än ett koncernföretag Exempelvis kan ett moderföretag tilldela rättigheter till sina egetkapitalinstrument till sina dotterföretags anställda, på villkor att de tjänstgör kontinuerligt inom koncernen under en viss angiven period. En anställd i ett dotterföretag kan anställas i ett annat dotterföretag under den angivna intjänandeperioden, utan att detta påverkar dennes rättigheter till moderföretagets egetkapitalinstrument enligt det ursprungliga avtalet om aktierelaterade ersättningar. Om dotterföretagen inte är förpliktigade att reglera den aktierelaterade ersättningen med sina anställda, redovisar de den som en transaktion reglerad med ett egetkapitalinstrument. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls från den anställde genom hänvisning till egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt moderföretaget ursprungligen tilldelade dessa rättigheter till egetkapitalinstrumenten, enligt bilaga A, och genom hänvisning till den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget.

▼**M23**

B60. Om dotterföretaget är förpliktigat att med moderföretagets egetkapitalinstrument reglera transaktionen med sina anställda, redovisar det den som en transaktion reglerad med kontanter. Varje dotterföretag ska värdera de tjänster som erhålls på grundval av egetkapitalinstrumentens verkliga värde per den tidpunkt de tilldelades och för den andel av intjänandeperioden som den anställde fullgjort inom dotterföretaget. Dessutom ska varje dotterföretag redovisa förändringar av egetkapitalinstrumentens verkliga värde under den anställdes tjänstgöringsperiod på respektive dotterföretag.

B61. Efter att ha bytt anställning mellan koncernföretag uppfyller en sådan anställd eventuellt inte längre ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor enligt definitionen i bilaga A, exempelvis att den anställde lämnar koncernen innan tjänstgöringsperioden fullgjorts. I detta fall ska varje dotterföretag justera det belopp som tidigare redovisats för de tjänster som erhållits från den anställde i enlighet med principerna i punkt 19, eftersom intjäningsvillkoret är tjänstgöring inom koncernen. Om rättigheterna till de av moderföretaget tilldelade egetkapitalinstrumenten således inte intjänas för att en anställd inte uppfyller ett intjäningsvillkor som inte utgör ett marknadsvillkor, ska något sammanlagt värde för den anställdes tjänster inte redovisas i något koncernföretags finansiella rapporter.

▼M12

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 3

Rörelseförvärv

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att förbättra relevansen, tillförlitligheten och jämförbarheten på den information som ett rapporterande företag tillhandahåller om ett *rörelseförvärv* och dess effekter i sina finansiella rapporter. För att uppnå detta fastställs i denna standard principer och krav för hur *förvärvaren*

a) i sina finansiella rapporter redovisar och värderar de *identifierbara* förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella *innehav utan bestämmande inflytande* i det *förvärvade företaget*

b) redovisar och värderar den *goodwill* som förvärvas i rörelseförvärvet eller en vinst vid ett förvärv till lågt pris, och

c) fastställer vilka upplysningar som ska lämnas för att möjliggöra för användare av de finansiella rapporterna att bedöma rörelseförvärvets karaktär och finansiella effekter.

▼M42

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard tillämpas på en transaktion eller annan händelse som uppfyller definitionen av ett rörelseförvärv. Denna standard tillämpas inte vid

a) redovisningen av ingåendet av ett samarbetsarrangemang i de finansiella rapporterna för detta samarbetsarrangemang i sig självt.

▼M12

b) förvärvet av en tillgång eller en grupp av tillgångar som inte utgör en *verksamhet/rörelse*. I dessa fall ska förvärvaren identifiera och redovisa de enskilda identifierbara förvärvade tillgångarna (inklusive de tillgångar som uppfyller definitionen av, och redovisningskriterierna för, *immateriella tillgångar* i IAS 38 *Immateriella tillgångar*) och övertagna skulderna. Anskaffningsvärdet för gruppen ska fördelas på de enskilda identifierbara tillgångarna och skulderna med grund i deras relativa *verkliga värden* per anskaffningstidpunkten. En sådan transaktion eller händelse ger inte upphov till goodwill.

c) ett förvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande (punkterna B1–B4 innehåller vägledning vid tillämpning).

▼M38

2A. Kraven i denna standard är inte tillämpliga på förvärv som ett investmentföretag, enligt definitionen i IFRS 10 *Koncernredovisning*, gör av ett dotterföretag som måste värderas till verkligt värde via resultatet.

▼M12

IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVÄRV

3. **Ett företag ska fastställa huruvida en transaktion eller annan händelse är ett rörelseförvärv genom att tillämpa definitionen i denna standard, som kräver att de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna utgör en verksamhet/rörelse. Om de förvärvade tillgångarna inte är en verksamhet/rörelse ska det rapporterande företaget redovisa transaktionen eller annan händelse som ett förvärv av tillgångar. Punkterna B5–B12 innehåller vägledning om identifiering av ett rörelseförvärv och om definitionen av en verksamhet/rörelse.**

▼M12

FÖRVÄRVSMETODEN

4. **Ett företag ska redovisa varje rörelseförvärv genom tillämpning av förvärvsmetoden.**

5. Tillämpning av förvärvsmetoden kräver

a) identifiering av förvärvare,

b) fastställande av *förvärvstidpunkten*,

c) redovisning och värdering av de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget, och

d) redovisning och värdering av goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

Identifiering av förvärvare

6. **Vid varje rörelseförvärv ska ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet identifieras som förvärvaren.**

▼M32

►M38 7. Vägledningen i IFRS 10 ska användas för att identifiera förvärvaren ◄– det företag som erhåller *bestämmande inflytande* över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men det vid tillämpningen av vägledningen i IFRS 10 inte tydligt framgår vilket av företagen i rörelseförvärvet som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.

▼M12

Fastställande av förvärvstidpunkten

8. Förvärvaren ska identifiera förvärvstidpunkten, som är den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget.

9. Den tidpunkt då förvärvaren erhåller det bestämmande inflytandet över det förvärvade företaget är normalt den tidpunkt då förvärvaren juridiskt överför ersättningen, förvärvar tillgångarna och övertar skulderna i det förvärvade företaget. Förvärvaren kan emellertid erhålla det bestämmande inflytandet vid en tidpunkt som antingen ligger före eller efter denna tidpunkt. Exempelvis ligger förvärvstidpunkten före denna tidpunkt om det finns ett skriftligt avtal om att förvärvaren erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget vid en tidigare tidpunkt. En förvärvare ska överväga alla relevanta fakta och omständigheter vid identifiering av förvärvstidpunkten.

Redovisning och värdering av identifierbara förvärvade tillgångar, övertagna skulder och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget

Redovisningsprincip

10. Förvärvaren ska per förvärvstidpunkten, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara förvärvade tillgångarna, de övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget. Redovisning av identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder ska uppfylla de villkor som anges i punkterna 11 och 12.

▼M12

Redovisningsvillkor

11. De identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna måste, för att uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden, per förvärvstidpunkten uppfylla definitionen av tillgångar och skulder i *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*. Exempelvis är kostnader som förvärvaren förväntar sig, men inte är förpliktad att ådra sig för att genomföra sin plan att dra sig ur ett förvärvat företags aktivitet eller säga upp eller omplacera det förvärvade företagets anställda, inte skulder per förvärvstidpunkten. Förvärvaren redovisar därför inte dessa kostnader enligt förvärvsmetoden. Förvärvaren redovisar i stället dessa kostnader i sina finansiella rapporter efter rörelseförvärvet enligt andra standarder.

12. För att de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna ska uppfylla villkoren för redovisning enligt förvärvsmetoden måste de dessutom ingå i det som förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare *ägare*) utbytte vid rörelseförvärvet och inte vara resultatet av separata transaktioner. Förvärvaren ska tillämpa vägledningen i punkterna 51–53 för att bestämma vilka förvärvade tillgångar eller övertagna skulder som ingår i utbytet för det förvärvade företaget och vilka, om sådana finns, som är följden av separata transaktioner som ska redovisas enligt transaktionernas karaktär och tillämpliga standarder.

13. Förvärvarens tillämpning av redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren kan leda till redovisning av vissa tillgångar och skulder som förvärvaren inte tidigare redovisat som tillgångar och skulder i sina finansiella rapporter. Exempelvis redovisar förvärvaren identifierbara immateriella tillgångar, såsom ett varumärkesnamn, ett patent eller en kundrelation, som det förvärvade företaget inte redovisat som tillgångar i sina finansiella rapporter, eftersom det har utvecklat dem internt och redovisat hänförliga utgifter som kostnader.

▼M54

14. Punkterna B31–B40 innehåller vägledning om redovisning av immateriella tillgångar. Punkterna 22–28B anger de typer av identifierbara tillgångar och skulder som omfattar poster för vilka denna standard tillhandahåller begränsade undantag från redovisningsprincipen och redovisningsvillkoren.

▼M12

Klassificering eller identifiering av identifierbara förvärvade tillgångar och övertagna skulder i ett rörelseförvärv

15. Per förvärvstidpunkten ska förvärvaren klassificera eller identifiera de identifierbara förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna efter vad som är tillämpligt för senare tillämpning av andra standarder. Förvärvaren ska göra dessa klassificeringar eller identifieringar med utgångspunkt i avtalsvillkor, ekonomiska förhållanden, operativa strategier eller redovisningsprinciper och andra relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten.

▼M53

16. I vissa situationer medger standarder olika redovisning beroende på hur ett företag klassificerar eller identifierar en viss tillgång eller skuld. Exempel på klassificeringar eller identifieringar som förvärvaren ska göra med utgångspunkt i relevanta förhållanden som föreligger per förvärvstidpunkten omfattar, men är inte begränsade till

▼M53

a) klassificering av vissa finansiella tillgångar och skulder som värderade till verkligt värde via resultatet eller till upplupet anskaffningsvärde, eller som en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat enligt IFRS 9 *Finansiella instrument*,

b) identifiering av ett derivatinstrument som ett säkringsinstrument i enlighet med IFRS 9, och

c) bedömning av huruvida ett inbäddat derivat bör avskiljas från värdkontraktet enligt IFRS 9 (vilket är en fråga om ”klassificering”, som termen används i denna standard).

▼M54

17. Denna standard medger två undantag från principen i punkt 15:

a) klassificering av ett leasingavtal där det förvärvade företaget är leasegivaren som antingen ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt IFRS 16 *Leasingavtal*, och

▼M12

b) klassificering av ett avtal som ett försäkringsavtal enligt IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

Förvärvaren ska klassificera sådana avtal med utgångspunkt i avtalsvillkoren och andra faktorer per avtalets början (eller, om avtalsvillkoren har modifierats så att klassificeringen ändras, per tidpunkten för den modifieringen, som kan vara förvärvstidpunkten).

Värderingsprincip

18. Förvärvaren ska värdera de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten.

▼M29

19. För varje rörelseförvärv ska förvärvaren vid tidpunkten för förvärvet värdera icke-kontrollerande intressen i det förvärvade företaget som är nuvarande ägarintressen och berättigar innehavarna till en proportionell andel av företagets nettotillgångar i händelse av likvidation som antingen

(a) verkligt värde, eller

(b) de nuvarande ägarinstrumentens proportionella andel i det redovisade värdet av det förvärvade företagets identifierbara nettotillgångar.

Alla andra delar av icke-kontrollerande intressen ska värderas till verkligt värde vid tidpunkten för förvärvet, såvida inte någon annan värderingsgrund krävs enligt IFRS.

▼M33

20. I punkterna 24–31 anges de typer av identifierbara tillgångar och skulder som innefattar poster för vilka denna standard medger begränsade undantag från värderingsprincipen.

▼**M12**

Undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna

21. Denna standard medger begränsade undantag från dess redovisnings- och värderingsprinciper. I punkterna 22–31 anges både de särskilda poster för vilka undantag medges och dessa undantags karaktär. Förvärvaren ska redovisa dessa poster genom tillämpning av kraven i punkterna 22–31, som leder till att vissa poster

a) redovisas antingen genom tillämpning av redovisningsvillkor utöver dem i punkterna 11 och 12 eller genom tillämpning av kraven i andra standarder, med resultat som skiljer sig från tillämpning av redovisningsprincipen och -villkoren.

b) värderas till ett annat belopp än det verkliga värdet per förvärvstidpunkten.

Undantag från redovisningsprincipen

Eventualförpliktelser

22. I IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* definieras en eventualförpliktelse som

a) en möjlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars förekomst bekräftas endast av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom företagets kontroll, inträffar eller inte inträffar, eller

b) en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser, men som inte redovisas eftersom

i) det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, eller

ii) beloppet för förpliktelsen inte kan beräknas med tillräcklig tillförlitlighet.

23. Kraven i IAS 37 tillämpas inte vid fastställande av vilka eventualförpliktelser som ska redovisas per förvärvstidpunkten. I stället ska förvärvaren per förvärvstidpunkten redovisa en eventualförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv om den är en befintlig förpliktelse som härrör från inträffade händelser och vars verkliga värde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Till skillnad från IAS 37 redovisar förvärvaren därför en eventualförpliktelse som övertagits i ett rörelseförvärv per förvärvstidpunkten även om det inte är sannolikt att ett utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Punkt 56 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av eventualförpliktelser.

Undantag från både redovisnings- och värderingsprinciper

Inkomstskatter

24. Förvärvaren ska redovisa och värdera en uppskjuten skattefordran eller -skuld som uppkommer från de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i ett rörelseförvärv enligt IAS 12 *Inkomstskatter*.

▼M12

25. Förvärvaren ska redovisa de potentiella skatteeffekterna av ett förvärvat företags temporära skillnader och underskottsavdrag som föreligger per förvärvstidpunkten eller som uppkommer till följd av förvärvet enligt IAS 12.

Ersättningar till anställda

26. Förvärvaren ska redovisa och värdera en skuld (eller eventuell tillgång) som är hänförlig till det förvärvade företagets avtal om ersättning till anställda enligt IAS 19 *Ersättningar till anställda*.

Tillgångar avseende rätt till gottgörelse

27. Säljaren i ett rörelseförvärv kan enligt avtal gottgöra förvärvaren för utfallet av en händelse eller osäkerhet hänförlig till hela eller del av en viss tillgång eller skuld. Exempelvis kan säljaren gottgöra förvärvaren för förluster utöver ett angivet belopp för en skuld som uppkommer i samband med en viss händelse; med andra ord garanterar säljaren att förvärvarens skuld inte kommer att överstiga ett visst belopp. Följden blir att förvärvaren erhåller en tillgång avseende rätt till gottgörelse. Förvärvaren ska redovisa en tillgång avseende rätt till gottgörelse per samma tidpunkt som det redovisar det gottgjorda objektet värderat på samma grund som det gottgjorda objektet, beroende på behovet av en värderingsreserv för belopp för vilka betalning inte är sannolik. Om gottgörelsen är hänförlig till en tillgång eller en skuld som redovisas per förvärvstidpunkten och värderas till det verkliga värdet per förvärvstidpunkten, ska förvärvaren därför redovisa tillgången avseende rätt till gottgörelse per förvärvstidpunkten värderad till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. För en tillgång avseende rätt till gottgörelse värderad till verkligt värde innefattas effekterna av osäkerhet om framtida kassaflöden när det gäller möjligheten att erhålla betalning i beräkningen av verkligt värde, och därför behövs ingen separat värderingsreserv (punkt B41 innehåller vägledning vid tillämpning).

28. Under vissa omständigheter kan gottgörelsen röra en tillgång eller en skuld som är ett undantag från redovisnings- eller värderingsprinciperna. Exempelvis kan gottgörelse röra en eventualförpliktelse som inte är redovisad per förvärvstidpunkten på grund av att dess verkliga värde per den tidpunkten inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Alternativt kan gottgörelse röra en tillgång eller en skuld, exempelvis en som uppstår på grund av ersättning till anställda som värderas på en annan grund än verkligt värde per förvärvstidpunkten. Under dessa omständigheter ska tillgången avseende rätt till gottgörelse redovisas och värderas enligt antaganden som överensstämmer med dem som användes för att värdera den gottgjorda posten, beroende på företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse och eventuella avtalsmässiga begränsningar när det gäller det gottgjorda beloppet. Punkt 57 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av en tillgång avseende rätt till gottgörelse.

▼M54

Leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren

28A Köparen ska redovisa nyttjanderätt och leasingskulder för leasingavtal där det förvärvade företaget är leasetagaren i enlighet med IFRS 16. Förvärvaren är inte skyldig att redovisa nyttjanderätt och leasingskulder för

a) leasingavtal för vilka leasingperioden (enligt definitionen i IFRS 16) slutar inom tolv månader från förvärvstidpunkten, eller

▼M54

b) leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8 i IFRS 16).

28B Förvärvaren ska värdera leasingskulden till nuvärdet av de återstående leasingavgifterna (enligt definitionen i IFRS 16) som om det förvärvade leasingavtalet var nytt vid förvärvstidpunkten. Förvärvaren ska värdera nyttjanderätten till samma belopp som leasingskulden, justerad för att återspegla gynnsamma eller ogynnsamma villkor i leasingavtalet jämfört med marknadsmässiga villkor.

▼M12

Undantag från värderingsprincipen

Återköpta rättigheter

▼M33

29. Förvärvaren ska beräkna värdet av en återköpt rättighet som redovisats som en immateriell tillgång med utgångspunkt i den återstående avtalstiden för det hänförliga avtalet, oavsett om marknadsaktörer skulle överväga potentiella avtalsförnyelser när de värderar dess verkliga värde. Punkt B35 och B36 innehåller vägledning vid tillämpning.

▼M29

Transaktioner som avser aktierelaterade ersättningar

30. Förvärvaren ska värdera en skuld eller ett egetkapitalinstrument som är relaterat till det förvärvade företagets aktierelaterade ersättningstransaktioner eller byte av det förvärvade företagets aktierelaterade ersättningstransaktioner mot förvärvarens aktierelaterade ersättningstransaktioner enligt metoden i IFRS 2 *Aktierelaterad ersättning* vid tidpunkten för förvärvet. (I denna standard hänvisas till resultatet av denna metod som det ”marknadsbaserade värdet” av aktierelaterade ersättningstransaktioner.)

▼M12

Tillgångar som innehas för försäljning

31. Förvärvaren ska värdera en förvärvad anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter* per förvärvstidpunkten, till verkligt värde minus försäljningskostnader enligt punkterna 15–18 i den standarden.

Redovisning och beräkning av goodwill eller vinst från ett förvärv till lågt pris

32. Förvärvaren ska redovisa goodwill från och med förvärvstidpunkten, beräknad som summan av (a) minus (b) nedan

a) summan av

i) den överförda ersättningen värderad enligt denna standard, som normalt kräver verkligt värde per förvärvstidpunkten (se punkt 37)

ii) beloppet för eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget värderade enligt denna standard, och

iii) i ett rörelseförvärv som genomförs i steg (se punkt 41 och 42), det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens tidigare *egetkapitalandel* i det förvärvade företaget.

▼M12

b) nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna värderade enligt denna standard.

33. I ett rörelseförvärv där förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) endast byter egetkapitalandelar kan det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på förvärvarens egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten. Om så är fallet ska förvärvaren fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet på de överförda egetkapitalandelarna per förvärvstidpunkten. ►M33 För att fastställa beloppet för goodwill i ett rörelseförvärv där ingen ersättning överförs ska förvärvaren använda det verkliga värdet på förvärvarens andel i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet på den överförda ersättningen per förvärvstidpunkten (punkt 32 (a) (i)). ◄ Punkterna B46–B49 innehåller vägledning vid tillämpning.

Förvärv till lågt pris

34. Ibland kan en förvärvare göra ett förvärv till lågt pris, som är ett rörelseförvärv där beloppet i punkt 32 (b) överstiger de sammanlagda beloppen som anges i punkt 32 (a). Om detta överskott kvarstår efter tillämpning av kraven i punkt 36 ska förvärvaren redovisa den uppkomna vinsten i resultatet per förvärvstidpunkten. Vinsten ska hänföras till förvärvaren.

35. Förvärv till lågt pris kan exempelvis inträffa i ett rörelseförvärv som är en tvångsförsäljning där säljaren agerar under tvång. Emellertid kan undantagen när det gäller redovisning eller värdering av vissa poster, som diskuterades i punkterna 22–31, även leda till redovisning av en vinst (eller till ett ändrat belopp för en redovisad vinst) vid ett förvärv till lågt pris.

36. Före redovisning av en vinst på ett förvärv till lågt pris ska förvärvaren göra en ny bedömning av huruvida alla förvärvade tillgångar och alla övertagna skulder blivit korrekt identifierade och ska redovisa eventuella ytterligare tillgångar och skulder som identifieras vid denna genomgång. Förvärvaren ska sedan granska de tillvägagångssätt som användes vid beräkning av de belopp som enligt kraven i denna standard ska redovisas per förvärvstidpunkten för samtliga av följande

a) de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna,

b) innehavet utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget, om sådant finns,

c) vid ett rörelseförvärv som sker i steg, förvärvarens tidigare egetkapitalandel i det förvärvade företaget, och

d) den överförda ersättningen.

Syftet med genomgången är att säkerställa att värderingarna på ett korrekt sätt återspeglar beaktande av all tillgänglig information per förvärvstidpunkten.

▼M12

Överförd ersättning

37. Den ersättning som överförs vid ett rörelseförvärv ska värderas till verkligt värde, som ska beräknas som summan av de verkliga värdena av de tillgångar som överlåts av förvärvaren per förvärvstidpunkten, de skulder som förvärvaren ådrar sig till tidigare ägare av det förvärvade företaget och de egetkapitalandelar som emitteras av förvärvaren. (Emellertid ska alla delar av förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som utbyts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företagets anställda och som ingår i den överförda ersättningen i rörelseförvärvet värderas enligt punkt 30 i stället för till verkligt värde.) Exempel på möjliga former av ersättning är kontanter, andra tillgångar, en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag till förvärvaren, *villkorad köpeskilling*, egetkapitalinstrument som är stam- eller preferensaktier, optioner, teckningsoptioner och medlemsintressen i *ömsesidiga företag*.

38. Den överförda ersättningen kan innefatta förvärvarens tillgångar eller skulder med redovisade värden som skiljer sig från deras verkliga värden per förvärvstidpunkten (exempelvis icke-monetära tillgångar eller en verksamhet/rörelse som tillhör förvärvaren). Om så är fallet ska förvärvaren omvärdera de överförda tillgångarna och skulderna till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten och redovisa de eventuella uppkomna vinsterna eller förlusterna i resultatet. Emellertid kvarstår ibland de överförda tillgångarna eller skulderna i det sammanslagna företaget efter rörelseförvärvet (exempelvis på grund av att tillgångarna eller skulderna överfördes till det förvärvade företaget i stället för till dess tidigare ägare), och förvärvaren behåller därför det bestämmande inflytandet över dem. I det fallet ska förvärvaren värdera dessa tillgångar och skulder till deras redovisade värden omedelbart före förvärvstidpunkten och ska inte redovisa en vinst eller förlust i resultatet för tillgångar eller skulder som det har bestämmande inflytande över både före och efter rörelseförvärvet.

Villkorad köpeskilling

39. Den ersättning som förvärvaren överför i utbyte mot det förvärvade företaget innefattar varje tillgång eller skuld som är följden av ett avtal om villkorad köpeskilling (se punkt 37). Förvärvaren ska redovisa den villkorade köpeskillingens verkliga värde per förvärvstidpunkten som del av den ersättning som överförts i utbyte mot det förvärvade företaget.

▼M43

40. Förvärvaren ska klassificera en skyldighet att betala villkorad köpeskilling som motsvarar definitionen av ett finansiellt instrument som en finansiell skuld eller som eget kapital i enlighet med definitionerna av ett egetkapitalinstrument och en finansiell skuld i punkt 11 i IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering.* Förvärvaren ska klassificera en rätt till avkastningen på tidigare överförd ersättning som en tillgång om angivna villkor är uppfyllda. Punkt 58 innehåller vägledning vid efterföljande redovisning av villkorad köpeskilling.

▼M12

Ytterligare vägledning vid tillämpning av förvärvsmetoden på vissa typer av rörelseförvärv

Rörelseförvärv som genomförs i flera steg

41. En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag i vilken det hade egetkapitalandelar omedelbart före förvärvstidpunkten. Exempel: Den 31 december 20X1 har företag A ett innehav utan bestämmande inflytande på 35 procent i företag B. Det datumet köper företag A ytterligare 40 procent i företag B, vilket ger det bestämmande inflytande över företag B. Denna standard behandlar en sådan transaktion som ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg, vilket också kallas ett stegvist förvärv.

▼M53

42. Vid stegvis rörelseförvärv ska förvärvaren omvärdera de tidigare egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten och redovisa den eventuellt uppkomna vinsten eller förlusten i resultatet eller övrigt totalresultat, enligt vad som är lämpligt. Under tidigare rapportperioder kan förvärvaren ha redovisat förändringar i värdet på sin egetkapitalandel i det förvärvade företaget i övrigt totalresultat. Om så är fallet ska det belopp som redovisades i övrigt totalresultat redovisas utifrån samma grund som skulle krävas om förvärvaren genast hade avyttrat den tidigare egetkapitalandelen.

▼M67

42A. Om en part i ett samarbetsarrangemang (enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*) får bestämmande inflytande över en verksamhet/rörelse som är en gemensam verksamhet (enligt definitionen i IFRS 11) och hade rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som rör den gemensamma verksamheten omedelbart före förvärvstidpunkten är transaktionen ett stegvist rörelseförvärv. Förvärvaren ska därför tillämpa kraven för ett stegvist rörelseförvärv, inbegripet att omvärdera sin tidigare andel i den gemensamma verksamheten på det sätt som beskrivs i punkt 42. Därmed ska förvärvaren omvärdera hela sin tidigare andel i den gemensamma verksamheten.

▼M12

Ett rörelseförvärv som genomförs utan överföring av ersättning

43. En förvärvare erhåller ibland det bestämmande inflytandet över ett förvärvat företag utan att överföra ersättning. Förvärvsmetoden tillämpas vid redovisning av sådana rörelseförvärv. Bland sådana omständigheter finns:

a) Det förvärvade företaget återköper ett tillräckligt antal av sina egna aktier för att en befintlig investerare (förvärvaren) ska erhålla bestämmande inflytande.

b) Minoritetens vetorätter, som tidigare hindrade förvärvaren från att få bestämmande inflytande över ett förvärvat företag i vilket förvärvaren hade majoriteten av de röstberättigade aktierna, har förfallit.

c) Förvärvaren och det förvärvade företaget kommer överens om att slå samman sina verksamheter/rörelser genom enbart avtal. Förvärvaren överför ingen ersättning i utbyte mot bestämmande inflytande i ett förvärvat företag och innehar inga egetkapitalandelar i det förvärvade företaget, varken per förvärvstidpunkten eller tidigare. Exempel på rörelseförvärv som uppnås genom endast avtal omfattar sammanslagningen av två verksamheter/rörelser i ett s.k. ”stapling arrangement” eller bildandet av ett företag som är noterat på två börser.

44. Vid rörelseförvärv som sker genom endast avtal ska förvärvaren till ägarna av de förvärvade företaget fördela det belopp av det förvärvade företagets nettotillgångar som redovisats enligt denna standard. Med andra ord, egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget som innehas av andra parter än förvärvaren är ett innehav utan bestämmande inflytande i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet, även om det leder till att alla egetkapitalandelar i det förvärvade företaget hänförs till innehavet utan bestämmande inflytande.

Värderingsperiod

45. Om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig i slutet av den rapportperiod i vilken förvärvet sker ska förvärvaren i sina finansiella rapporter redovisa preliminära belopp för de poster för vilka redovisningen är ofullständig. Under värderingsperioden ska förvärvaren retroaktivt justera de preliminära belopp som redovisades per förvärvstidpunkten så att de återspeglar ny information om de fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade påverkat beräkningen av de belopp som redovisades per den

▼M12

tidpunkten. Under värderingsperioden ska förvärvaren också redovisa ytterligare tillgångar eller skulder om ny information erhålls om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten och som, om de hade varit kända, hade lett till redovisning av dessa tillgångar och skulder per den tidpunkten. Värderingsperioden avslutas så snart förvärvaren erhåller informationen om fakta och omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten eller får veta att det inte går att erhålla mer information. Emellertid ska värderingsperioden inte överstiga ett år från förvärvstidpunkten.

46. Värderingsperioden är den period efter förvärvstidpunkten under vilken förvärvaren kan justera de preliminära belopp som redovisas för ett rörelseförvärv. Värderingsperioden ger förvärvaren rimlig tid att inhämta nödvändig information för att identifiera och beräkna följande per förvärvstidpunkten enligt kraven i denna standard

a) de identifierbara förvärvade tillgångarna, övertagna skulderna och eventuella innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget,

b) den ersättning som överförts till det förvärvade företaget (eller annat belopp som använts vid beräkning av goodwill),

c) när det gäller ett rörelseförvärv som genomförts i flera steg, den egetkapitalandel i det förvärvade företaget som förvärvaren tidigare har innehaft, och

d) uppkommen goodwill eller vinst vid ett förvärv till lågt pris.

47. Förvärvaren ska beakta alla relevanta faktorer vid fastställandet av huruvida information som erhållits efter förvärvstidpunkten bör leda till en justering av de preliminära beloppen som redovisats eller huruvida den informationen är ett resultat av händelser som inträffat efter förvärvstidpunkten. Relevanta faktorer är bland annat den tidpunkt när ytterligare information erhålls och huruvida förvärvaren kan ange ett skäl för att ändra preliminära belopp. Information som erhålls kort efter förvärvstidpunkten återspeglar mer troligt de omständigheter som förelåg per förvärvstidpunkten än information som erhålls flera månader senare. ►**M33** Exempelvis, om det inte går att identifiera en mellanliggande händelse som ändrat dess verkliga värde, är försäljningen av en tillgång till tredje part kort efter förvärvstidpunkten till ett värde som skiljer sig i betydande utsträckning från dess preliminära verkliga värde värderat per den tidpunkten ett tecken på ett fel i det preliminära beloppet. ◄

48. Förvärvaren redovisar en ökning (minskning) av det preliminära belopp som redovisats för en identifierbar tillgång (skuld) genom en minskning (ökning) av goodwill. Emellertid kan ny information som erhålls under värderingsperioden ibland leda till en justering av det preliminära beloppet för mer än en tillgång eller skuld. Exempelvis kan förvärvaren ha övertagit en skyldighet att betala skadestånd i samband med en olycka i en av det förvärvade företagets lokaler, som helt eller delvis täcks av det förvärvade företagets ansvarsförsäkring. Om förvärvaren erhåller ny information under värderingsperioden om den skyldighetens verkliga värde per förvärvstidpunkten, skulle den justering av goodwill som är följden av en förändring av det preliminära belopp som redovisats för skyldigheten kvittas (helt eller delvis) mot en motsvarande justering av goodwill som uppstår på grund av förändringen av det preliminära belopp som redovisas för anspråket på försäkringsbolaget.

▼M12

49. Under värderingsperioden ska förvärvaren redovisa justeringar av de preliminära beloppen som om redovisningen av rörelseförvärvet hade varit slutfört per förvärvstidpunkten. Således ska förvärvaren vid behov ändra jämförande information för tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, vilket innefattar att göra eventuella ändringar i avskrivningar eller andra intäktseffekter som redovisades vid slutförandet av den första redovisningen.

50. Efter att värderingsperioden avslutats ska förvärvaren ändra redovisningen för ett rörelseförvärv endast för att rätta ett fel enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

Fastställande av vad som utgör del av rörelseförvärvet

51. Förvärvaren och det förvärvade företaget kan ha ett befintligt förhållande eller annan överenskommelse innan förhandlingar om rörelseförvärvet inleddes, eller kan under förhandlingarna ingå en överenskommelse som är skild från rörelseförvärvet. I endera situationen ska förvärvaren identifiera eventuella belopp som inte utgör del av vad förvärvaren och det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) utbytte vid rörelseförvärvet, det vill säga belopp som inte ingår i utbytet för det förvärvade företaget. Förvärvaren ska, som del av tillämpning av förvärvsmetoden, endast redovisa den ersättning som överförts för det förvärvade företaget och de förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna i utbytet mot det förvärvade företaget. Separata transaktioner ska redovisas enligt relevant standard.

52. En transaktion som ingåtts av förvärvaren eller för förvärvarens räkning eller främst är gynnsam för förvärvaren eller det sammanslagna företaget, i stället för främst gynnsam för det förvärvade företaget (eller dess tidigare ägare) före förvärvet, är förmodligen en separat transaktion. Följande är exempel på separata transaktioner som inte ska ingå vid tillämpning av förvärvsmetoden

a) en transaktion som i praktiken reglerar befintliga förhållanden mellan förvärvaren och det förvärvade företaget,

b) en transaktion som ger anställda eller tidigare ägare i det förvärvade företaget ersättning för framtida tjänster, och

c) en transaktion som ersätter det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare för förvärvarens förvärvsrelaterade kostnader.

Punkterna B50–B62 innehåller vägledning vid tillämpning.

Förvärvsrelaterade kostnader

▼M53

53. Förvärvsrelaterade kostnader är kostnader som förvärvaren ådrar sig vid genomförande av ett rörelseförvärv. Dessa kostnader omfattar ersättning till den som förmedlar en affär, arvoden för rådgivning, juridisk hjälp, bokföring, värdering och övriga arvoden för konsulttjänster, allmänna administrationskostnader, däribland utgifter för en avdelning som hanterar förvärv, samt kostnader för registrering och emission av värdepapper. Förvärvaren ska redovisa utgifter i samband med förvärvet som kostnader under de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls, med ett undantag. Kostnaderna för att emittera skuldebrev och värdepapper ska redovisas enligt IAS 32 och IFRS 9.

▼M12

EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING

54. I allmänhet ska en förvärvare i efterhand värdera och redovisa förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv enligt andra tillämpliga standarder för dessa objekt, beroende på deras karaktär. Denna standard ger emellertid vägledning vid efterföljande värdering och redovisning av följande förvärvade tillgångar, övertagna eller uppkomna skulder och emitterade egetkapitalinstrument vid ett rörelseförvärv

a) återköpta rättigheter,

b) eventualförpliktelser som redovisas per förvärvstidpunkten,

c) tillgångar avseende rätt till gottgörelse, och

d) villkorad köpeskilling.

Punkt B63 innehåller vägledning vid tillämpning.

Återköpta rättigheter

55. En återköpt rättighet som redovisas som en immateriell tillgång ska skrivas av över den återstående avtalstiden för det avtal i vilket rättigheten tilldelades. En förvärvare som senare säljer en återköpt rättighet till en tredje part ska ta med det redovisade värdet för den immateriella tillgången vid fastställande av vinst eller förlust på försäljningen.

Eventualförpliktelser

▼M53

56. Efter den första redovisningen och fram till dess att förpliktelsen regleras, annulleras eller förfaller ska förvärvaren värdera en eventualförpliktelse som redovisas i ett rörelseförvärv till det högre värdet av

a) det belopp som skulle redovisas enligt IAS 37, och

b) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för ackumulerade belopp av inkomst som redovisas i enlighet med principerna i IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

Detta krav tillämpas inte på avtal som redovisas i enlighet med IFRS 9.

▼M12

Tillgångar avseende rätt till gottgörelse

57. I slutet av varje efterföljande rapportperiod ska förvärvaren värdera en tillgång avseende rätt till gottgörelse som redovisats per förvärvstidpunkten på samma grund som den gottgjorda skulden eller tillgången, beroende av eventuella avtalsbegränsningar avseende detta belopp och, för en tillgång avseende rätt till gottgörelse som inte i efterhand värderas till sitt verkliga värde, företagsledningens bedömning av möjligheten att erhålla betalning för tillgången avseende rätt till gottgörelse. Förvärvaren ska ta bort tillgången avseende rätt till gottgörelse från rapporten över finansiell ställning endast när den erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till den.

▼M12

Villkorad köpeskilling

▼M53

58. Vissa förändringar i det verkliga värdet för villkorad köpeskilling som förvärvaren redovisar efter förvärvstidpunkten kan uppkomma på grund av ytterligare information som förvärvaren erhållit efter den tidpunkten om fakta och förhållanden som förelåg per förvärvstidpunkten. Sådana förändringar justeras under värderingsperioden enligt punkterna 45–49. När det gäller förändringar som uppkommer från händelser efter förvärvstidpunkten, exempelvis uppfyllande av ett resultatmål, uppnående av en viss aktiekurs eller uppnående av en milstolpe i ett FoU-projekt, är dessa emellertid inte justeringar under värderingsperioden. Förvärvaren ska redovisa förändringar i det verkliga värdet för villkorad köpeskilling som inte är justeringar under värderingsperioden enligt nedan:

a) Villkorad köpeskilling som klassificeras som eget kapital ska inte omvärderas och den efterföljande regleringen ska redovisas under eget kapital.

b) Annan villkorad köpeskilling som

i) faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9 ska värderas till verkligt värde per varje balansdag och förändringar i verkligt värde ska redovisas i resultatet i enlighet med IFRS 9,

ii) inte faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9 ska värderas till verkligt värde per varje balansdag och förändringar i verkligt värde ska redovisas i resultatet.

▼M12

UPPLYSNINGAR

59. Förvärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förvärvarens finansiella rapporter att bedöma karaktären på och den finansiella effekten av ett rörelseförvärv som genomförs antingen

a) under den aktuella rapportperioden, eller

b) efter rapportperiodens slut, men innan de finansiella rapporterna har godkänts för utfärdande.

60. För att uppnå syftet med punkt 59 ska förvärvaren lämna de upplysningar som anges i punkterna B64–B66.

61. Förvärvaren ska lämna upplysningar som hjälper användare av förvärvarens finansiella rapporter att bedöma de finansiella effekterna av justeringar som redovisats i den aktuella rapportperioden som är hänförliga till rörelseförvärv som genomförts under perioden eller under tidigare rapportperioder.

62. För att uppnå syftet med punkt 61 ska förvärvaren lämna upplysning om den information som anges i punkt B67.

63. Om de särskilda upplysningar som krävs enligt denna och andra standarder inte uppfyller syftet i punkt 59 och 61 ska förvärvaren lämna de ytterligare upplysningar som behövs för att uppfylla dessa syften.

▼M12

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

Ikraftträdande

64. Denna standard ska tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska denna standard endast tillämpas från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard före den 1 juli 2009 ska det upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008).

▼M29

64B. Genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010 ändrades punkterna 19, 30 och B56 och punkterna B62A och B62B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Tillämpningen ska gälla från och med den tidpunkt då företaget först tillämpade denna standard och i fortsättningen.

64C. Punkterna 65A–65E lades till genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ändringarna ska tillämpas på villkorad tilläggsköpeskilling i samband med rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av denna standard, såsom den utfärdades 2008.

▼M32

64E. IFRS 10, utfärdad i maj 2011, ändrade punkterna 7, B13, B63 e och bilaga A. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10.

▼M33

64F. IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 20, 29, 33 och 47 ändrades, att definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades och att punkterna B22, B40, B43–B46, B49 och B64 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M38

64G. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 7 ändrades och att punkt 2A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼M43

64I. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 40 och 58 och punkt 67A med tillhörande rubrik lades till. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktat på rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt är den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag får tillämpa ändringen tidigare om IFRS 9 och IAS 37 (båda såsom de ändrade genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*) också har tillämpats. Om ett företag tillämpar denna ändring tidigare ska det lämna upplysning om detta.

▼M42

64J. Genom *den årliga förbättringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 2 a. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M52

64K. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkt 56 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼M53

64L. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 16, 42, 53, 56, 58 och B41 och strök punkterna 64A, 64D och 64H. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M54

64M. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 14, 17, B32 och B42, punkterna B28–B30 och deras rubriker ströks, och punkterna 28A–28B och deras rubriker lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼M67

64O. Genom den *årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt 42A till. Ett företag ska tillämpa denna standard på rörelseförvärv för vilka förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

▼M12

Övergång

65. Tillgångar och skulder som uppkom vid rörelseförvärv vars förvärvstidpunkt föregick tillämpningen av denna standard ska inte justeras vid tillämpningen av denna standard.

▼M29

65A. Villkorad köpskilling i samband med rörelseförvärv som genomfördes innan ett företag för första gången tillämpade denna standard såsom den utfärdades 2008 ska inte justeras vid den första tillämpningen av denna standard. Punkterna 65B–65E ska tillämpas i den efterföljande redovisningen av dessa saldon. Punkterna 65B–65E ska inte tillämpas på redovisning av villkorad tilläggsköpeskilling i samband med rörelseförvärv om tidpunkten för förvärvet sammanföll med eller inföll efter den tidpunkt då företaget för första gången tillämpade denna standard såsom den utfärdades 2008. I punkterna 65B–65E avser rörelseförvärv enbart rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av denna standard såsom den utfärdades 2008.

▼M29

65B. Om ett avtal om ett rörelseförvärv innehåller en möjlighet att justera anskaffningsvärdet baserat på framtida händelser ska förvärvaren inkludera detta justeringsbelopp i anskaffningsvärdet vid tidpunkten för förvärvet, om justeringen är sannolik och kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

65C. 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 ska upprätthållas eller uppnås under kommande perioder eller av att marknadskursen för de emitterade instrumenten ska upprätthållas. När förvärvet redovisas för första gången 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.

65D. 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 ska denna ytterligare ersättning behandlas som en justering av anskaffningsvärdet.

65E. 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.

▼M12

66. Ett företag, exempelvis ett ömsesidigt företag, som inte ännu har tillämpat IFRS 3 och som genomfört ett eller flera rörelseförvärv som redovisats enligt förvärvsmetoden ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna B68 och B69.

Inkomstskatter

67. För rörelseförvärv där förvärvstidpunkten var före denna standards tillämpning ska förvärvaren framåtriktat tillämpa kraven i punkt 68 i IAS 12, enligt ändringar i denna standard. Förvärvaren ska alltså inte justera redovisningen av tidigare rörelseförvärv för tidigare redovisade förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar. Från det datum när denna standard tillämpas ska förvärvaren emellertid redovisa, som en justering av resultatet (eller om det krävs enligt IAS 12, utanför resultatet), förändringar i redovisade uppskjutna skattefordringar.

▼M43

HÄNVISNING TILL IFRS 9

67A. Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska varje hänvisning till IFRS 9 tolkas som en hänvisning till IAS 39.

▼M12

UPPHÄVANDE AV IFRS 3 (2004)

68. Denna standard ersätter IFRS 3 *Rörelseförvärv* (utfärdad 2004).

Bilaga A

Definitioner

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet.

förvärvat företag	Den verksamhet/rörelse eller de verksamheter/rörelser som **förvärvaren** erhåller bestämmande inflytande över i ett **rörelseförvärv.**
förvärvare	Det företag som erhåller bestämmande inflytande över det **förvärvade företaget.**
förvärvstidpunkt	Den tidpunkt vid vilken **förvärvaren** erhåller det bestämmande inflytandet över det **förvärvade företaget**.
verksamhet/rörelse	En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar som kan bedrivas och styras i syfte att tillhandahålla en avkastning i form av utdelning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till investerare eller andra ägare, medlemmar eller deltagare.
rörelseförvärv	En transaktion eller annan händelse i vilken en **förvärvare** erhåller det bestämmande inflytandet i en eller flera **verksamheter/rörelser.** Transaktioner mellan jämbördiga parter är också **rörelseförvärv** såsom termen används i denna standard.
villkorad köpeskilling	Vanligen **förvärvarens** förpliktelse att överföra ytterligare tillgångar eller **egetkapitalandelar** till de tidigare ägarna av ett **förvärvat företag** som del av utbytet för **bestämmande inflytande** över det **förvärvade företaget** om angivna framtida händelser inträffar eller villkor uppfylls. Villkorad köpeskilling kan emellertid också ge **förvärvaren** rätt till avkastningen på tidigare överförd ersättning om angivna villkor är uppfyllda.

▼M32

_____

▼M12

egetkapitalandelar	I denna standard används *egetkapitalandelar* i huvudsak i betydelsen ägarandelar i företag som ägs av investerare och ägar-, medlems- eller deltagarandelar i **ömsesidiga företag.**

▼M33

verkligt värde	Är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)

▼M12

goodwill	En tillgång som representerar framtida ekonomiska fördelar som uppkommer från andra tillgångar förvärvade i ett **rörelseförvärv** som inte är enskilt identifierade och separata redovisade.
identifierbar	En tillgång är *identifierbar* om den antingen a) är avskiljbar, det vill säga att det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld, oavsett om företaget har för avsikt att göra detta eller ej, eller b) uppkommer ur avtalsenliga eller juridiska rättigheter, oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.
immateriell tillgång	En identifierbar icke-monetär tillgång utan fysisk form.
ömsesidigt företag	Ett företag som inte ägs av investerare, som ger avkastning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till företagets **ägare,** medlemmar eller deltagare. Ett ömsesidigt försäkringsbolag, en kreditkassa eller ett kooperativ är exempel på ömsesidiga företag.
innehav utan bestämmande inflytande	Eget kapital i ett dotterföretag som inte, direkt eller indirekt, är hänförligt till ett moderföretag.
ägare	I denna standard används *ägare* i huvudsak i betydelsen innehavare av **egetkapitalandelar** i företag som ägs av investerare och ägare eller medlemmar av eller deltagare i **ömsesidiga företag.**

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet.

RÖRELSEFÖRVÄRV AV FÖRETAG UNDER SAMMA BESTÄMMANDE INFLYTANDE (TILLÄMPNING AV PUNKT 2 (C))

B1 Denna standard är inte tillämplig vid ett rörelseförvärv av företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande. Ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande är ett rörelseförvärv där det ytterst är samma part eller parter som har ett bestämmande inflytande över samtliga sammanslagna företag eller verksamheter/rörelser både före och efter rörelseförvärvet, och att bestämmande inflytande inte är av tillfälligt slag.

▼**M12**

B2 En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom avtalsbaserade överenskommelser gemensamt har rätten att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar. Av den anledningen faller ett rörelseförvärv utanför tillämpningsområdet för denna standard när samma grupp enskilda individer genom avtalsbaserade överenskommelser har en gemensam yttersta rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för varje företag som ingår i rörelseförvärvet i syfte att erhålla ekonomiska fördelar och där denna gemensamma yttersta rätt inte är av tillfälligt slag.

B3 Ett företag kan styras av en person eller av flera personer som agerar gemensamt enligt ett samarbetsavtal och denna person eller dessa personer behöver inte omfattas av kraven på finansiell rapportering enligt IFRS. Det är därför inte nödvändigt att de företag som ingår i rörelseförvärvet ingår i samma koncernredovisning för att det ska anses vara fråga om ett rörelseförvärv av företag under samma bestämmande inflytande.

B4 Storleken på innehaven utan bestämmande inflytande före och efter förvärvet, i vart och ett av de företag som ingår i rörelseförvärvet, har ingen betydelse vid fastställande av om rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande. I händelse av att ett av företagen i rörelseförvärvet är ett dotterföretag som undantagits från koncernredovisningen saknar detta följaktligen betydelse för att avgöra huruvida rörelseförvärvet inbegriper företag under samma bestämmande inflytande.

IDENTIFIERING AV ETT RÖRELSEFÖRVÄRV (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

B5 I denna standard definieras ett rörelseförvärv som en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare erhåller det bestämmande inflytandet över en eller flera verksamheter/rörelser. En förvärvare kan erhålla bestämmande inflytande över ett förvärvat företag på många sätt, exempelvis

a) genom överföring av likvida medel eller andra tillgångar (inklusive nettotillgångar som utgör en verksamhet/rörelse),

b) genom att ådra sig skulder,

c) genom att emittera egetkapitalandelar,

d) genom att tillhandahålla mer än en typ av ersättning, eller

e) utan att överföra ersättning, däribland genom endast avtal (se punkt 43).

B6 Ett rörelseförvärv kan struktureras på olika sätt av juridiska eller skattemässiga skäl eller av andra orsaker som omfattar, men inte begränsas till att

a) en eller flera verksamheter/rörelser blir dotterföretag till en förvärvare eller en eller flera verksamheters/rörelsers nettotillgångar legalt införlivas i förvärvaren,

b) ett företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dess ägare överför sina egetkapitalandelar till ett annat företag i rörelseförvärvet eller dess ägare,

▼**M12**

c) alla företag i rörelseförvärvet överför sina nettotillgångar, eller dessa företags ägare överför sina egetkapitalandelar till ett nybildat företag, eller

d) en grupp av tidigare ägare till ett av företagen i rörelseförvärvet erhåller bestämmande inflytande över det sammanslagna företaget.

DEFINITION AV EN VERKSAMHET/RÖRELSE (TILLÄMPNING AV PUNKT 3)

B7 En verksamhet/rörelse består av resurser och processer som tillämpas på dessa resurser och som kan resultera i produktion. Även om verksamheter/rörelser vanligen har produktion krävs inte produktion för att en integrerad mängd ska utgöra en verksamhet/rörelse. En verksamhets/rörelses tre komponenter definieras enligt följande:

a) **Resurs:** Alla ekonomiska resurser som skapar, eller kan skapa, produktion när en eller flera processer tillämpas på dem. Exempel på resurser är anläggningstillgångar (inklusive immateriella tillgångar eller rättigheter att använda anläggningstillgångar), rättigheter, möjlighet att få tillgång till nödvändigt material eller rättigheter samt anställda.

b) **Process:** System, standard, protokoll, praxis eller regel som, vid tillämpning på en resurs eller resurser, leder till eller har möjlighet att leda till produktion. Exempel på processer är processer för strategisk ledning, driftsprocesser och resurshanteringsprocesser. Dessa processer finns vanligen dokumenterade, men en organiserad arbetsstyrka med nödvändiga färdigheter och erfarenhet och som följer regler och praxis kan tillhandahålla de nödvändiga processer som kan tillämpas på resurserna för att skapa produktion. (Bokföring, fakturering, löner och andra administrativa system är vanligen inte processer som används för att skapa produktion.)

c) **Produktion:** Resultatet av resurser och processer som tillämpas på dessa resurser och som ger eller har möjlighet att ge en avkastning i form av utdelning, lägre kostnader eller andra ekonomiska fördelar direkt till investerare eller andra ägare, medlemmar eller deltagare.

B8 För att en integrerad mängd aktiviteter och tillgångar ska kunna drivas och styras för de definierade syftena, krävs två viktiga komponenter – resurser och processer som tillämpas på dessa resurser, och som tillsammans används eller kommer att användas för att skapa produktion. Emellertid behöver en verksamhet/rörelse inte omfatta alla resurser och processer som säljaren använde för att driva verksamheten/rörelsen, om marknadsaktörer kan förvärva verksamheten/rörelsen och fortsätta att skapa produktion, exempelvis genom att integrera verksamheten/rörelsen med sina egna resurser och processer.

▼M12

B9 Karaktären på en verksamhets/rörelses komponenter varierar med bransch och med ett företags driftsstruktur (aktiviteter), däribland dess utvecklingsstadium. Etablerade verksamheter/rörelser har ofta många olika typer av resurser, processer och produktion, medan nya verksamheter/rörelser ofta har få resurser och processer och ibland bara en enstaka produkt. Nästan alla verksamheter/rörelser har också skulder, men en verksamhet/rörelse behöver inte ha skulder.

B10 En integrerad mängd aktiviteter och tillgångar i utvecklingsstadiet kan sakna produktion. I så fall bör förvärvaren beakta andra faktorer för att fastställa huruvida aktiviteterna utgör en verksamhet/rörelse. Dessa faktorer innefattar, men är inte begränsade till, huruvida mängden

a) har inlett planerade huvudaktiviteter,

b) har anställda, rättigheter och andra resurser och processer som kan tillämpas på dessa resurser,

c) följer en plan att skapa produktion, och

d) kommer att kunna få tillgång till kunder som köper produkterna.

Alla dessa faktorer är inte nödvändiga för att en viss integrerad mängd aktiviteter och tillgångar i utvecklingsstadiet ska uppfylla villkoren för en verksamhet/rörelse.

B11 Fastställande av huruvida en viss mängd tillgångar och aktiviteter utgör en verksamhet/rörelse bör göras med utgångspunkt från huruvida den integrerade mängden kan bedrivas och styras som en verksamhet/rörelse av en marknadsaktör. Således är det vid utvärdering av om en viss mängd är en verksamhet/rörelse inte relevant huruvida en säljare drev mängden som en verksamhet/rörelse eller huruvida förvärvaren ämnar driva mängden som en verksamhet/rörelse.

B12 I frånvaro av belägg för motsatsen ska en viss mängd tillgångar och aktiviteter i vilka det finns goodwill förutsättas vara en verksamhet/rörelse. Emellertid måste inte en verksamhet/rörelse ha goodwill.

IDENTIFIERING AV FÖRVÄRVAREN (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 6 OCH 7)

▼M32

B13 Vägledningen i IFRS 10 *Koncernredovisning* ska användas för att identifiera förvärvaren – det företag som erhåller bestämmande inflytande över det förvärvade företaget. Om ett rörelseförvärv har skett men tillämpningen av vägledningen i IFRS 10 inte tydligt visar vilket av företagen som är förvärvaren, ska faktorerna i punkterna B14–B18 beaktas vid fastställandet av detta.

▼M12

B14 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom överföring av kontanter eller andra tillgångar eller genom att skulder uppkommer, är förvärvaren vanligen det företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder.

▼**M12**

B15 I ett rörelseförvärv som primärt genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, är förvärvaren vanligen det företag som emitterar egetkapitalandelar. Vid vissa rörelseförvärv, som vanligen kallas ”omvända förvärv”, är det emitterande företaget det förvärvade företaget. Punkterna B19–B27 innehåller vägledning vid redovisning av omvända förvärv. Andra relevanta fakta och omständigheter ska också beaktas vid identifiering av förvärvaren i ett rörelseförvärv som genomförs genom utbyte av egetkapitalandelar, däribland

a) *de relativa röstandelarna i det sammanslagna företaget efter ett rörelseförvärv* – Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare som grupp behåller eller erhåller den största röstandelen i det sammanslagna företaget. Vid fastställandet av vilken grupp ägare som behåller eller erhåller den största röstandelen ska ett företag beakta om det finns ovanliga eller speciella röstarrangemang och optioner, teckningsoptioner eller konvertibla värdepapper.

b) *förekomsten av en stor minoritetsröstandel i det sammanslagna företaget om ingen annan ägare eller organiserad grupp ägare har en betydande röstandel* – Förvärvaren är vanligen det företag vars enda ägare eller organiserade grupp ägare innehar den största minoritetsröstandelen i det sammanslagna företaget.

c) *sammansättningen i det sammanslagna företagets ledningsorgan* – Förvärvaren är vanligen det företag vars ägare har möjlighet att välja eller tillsätta eller avsätta en majoritet av medlemmarna i det sammanslagna företagets ledningsorgan.

d) *sammansättningen i det sammanslagna företagets högsta ledning* – Förvärvaren är vanligen det företag vars (tidigare) ledning dominerar ledningen i det sammanslagna företaget.

e) *villkoren för utbytet av egetkapitalandelar* – Förvärvaren är vanligen det företag som betalar en premie utöver det verkliga värdet för det andra företagets eller de andra företagens egetkapitalandelar före förvärvet.

B16 Förvärvaren är vanligen det företag vars relativa storlek (mätt i, exempelvis, tillgångar, intäkter eller vinst) är avsevärt större än det andra företagets eller företagens storlek.

B17 Vid ett rörelseförvärv som omfattar fler än två företag ska det vid fastställande av förvärvare ingå att bland annat beakta vilket av företagen som inledde förvärvet, liksom företagens relativa storlek.

B18 Ett nytt företag som bildas för att få till stånd ett rörelseförvärv är inte nödvändigtvis förvärvaren. När ett nytt företag bildas för att emittera egetkapitalandelar i syfte att få till stånd ett rörelseförvärv ska ett av företagen som fanns före förvärvet identifieras som förvärvaren genom tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B17. Däremot kan ett nytt företag som överför kontanter eller andra tillgångar eller ådrar sig skulder som köpeskilling vara förvärvaren.

▼**M12**

OMVÄNDA FÖRVÄRV

B19 Ett omvänt förvärv sker när det företag som emitterar värdepapper (den legala förvärvaren) identifieras som det förvärvade företaget i redovisningssyfte, med utgångspunkt i vägledningen i punkterna B13–B18. Det företag vars egetkapitalandelar förvärvas (det legala förvärvade företaget) måste vara förvärvaren i redovisningssyfte för att transaktionen ska betraktas som ett omvänt förvärv. Omvända förvärv sker exempelvis när ett privat företag vill bli börsnoterat men inte vill registrera sina aktier. För att uppnå detta ordnar det privata företaget så att ett börsnoterat företag förvärvar dess egetkapitalandelar i utbyte mot egetkapitalandelar i det börsnoterade företaget. I detta exempel är det börsnoterade företaget den **legala förvärvaren** eftersom det emitterade egetkapitalandelar, och det privata företaget är det **legala förvärvade företaget** eftersom dess egetkapitalandelar förvärvades. Emellertid leder tillämpning av vägledningen i punkterna B13–B18 till identifiering av

a) det börsnoterade företaget som **det förvärvade företaget** i redovisningssyfte (det redovisande förvärvade företaget) och

b) det privata företaget som **förvärvare** i redovisningssyfte (den redovisande förvärvaren)

Det redovisande förvärvade företaget måste uppfylla definitionen av en verksamhet/rörelse för att transaktionen ska kunna redovisas som ett omvänt förvärv, och alla redovisnings- och värderingsprinciper i denna standard, inklusive kravet att redovisa goodwill, tillämpas.

Värdering av den överförda ersättningen

B20 Vid ett omvänt förvärv utfärdar vanligen den redovisande förvärvaren ingen ersättning för det förvärvade företaget. I stället är det vanligen det redovisande förvärvade företaget som utfärdar sina aktier till ägarna av den redovisande förvärvaren. I enlighet med detta är det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för den ersättning som överförs av den redovisande förvärvaren för dennes innehav i den redovisande förvärvade företaget baserat på antalet egetkapitalandelar som det legala dotterföretaget hade behövt emittera för att ge ägarna av det legala moderföretaget samma procentandel egetkapitalandelar i det sammanslagna företaget som blir resultatet av det omvända förvärvet. Det verkliga värdet för antalet egetkapitalandelar som beräknas på detta sätt kan användas som verkligt värde på den ersättning som överförts i utbyte mot det förvärvade företaget.

Upprättande och utformning av koncernredovisningar

B21 Koncernredovisningar som upprättas efter ett omvänt förvärv utfärdas i det legala moderföretagets namn (redovisande förvärvat företag) men beskrivs i noterna som en fortsättning av det legala dotterföretagets finansiella rapporter (redovisande förvärvare) med en justering, nämligen en retroaktiv justering av den redovisande förvärvarens eget kapital så att det återspeglar det redovisande förvärvade företagets eget kapital. Den justeringen krävs för att återspegla det legala moderföretagets kapital (det redovisande förvärvade företaget). Jämförande information som presenteras i koncernredovisningen justeras också retroaktivt för att återspegla det legala moderföretagets eget kapital (redovisande förvärvat företag).

▼M33

B22 Eftersom koncernredovisningen utgör en fortsättning på det legala dotterföretagets finansiella rapporter, förutom vad gäller dess kapitalstruktur, återspeglar koncernredovisningen

▼M12

a) det legala dotterföretagets tillgångar och skulder (den redovisande förvärvaren) redovisade och värderade till sina redovisade värden före förvärvet.

b) det legala moderföretagets tillgångar och skulder (det redovisande förvärvade företaget) redovisade och värderade enligt denna standard.

c) det legala dotterföretagets (redovisande förvärvare) balanserade vinstmedel och övriga komponenter i det egna kapitalet **före** rörelseförvärvet.

►M33 d) det belopp som redovisas som emitterade egetkapitalandelar i koncernredovisningen, fastställda genom att lägga ihop det legala dotterföretagets emitterade egetkapitalandelar (den redovisande förvärvaren) som var utestående omedelbart före rörelseförvärvet, med det legala moderföretagets (redovisande förvärvat företag) verkliga värde. ◄ Emellertid återspeglar kapitalstrukturen (det vill säga antal och typ av emitterade egetkapitalandelar) kapitalstrukturen hos det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget), däribland egetkapitalandelar som det legala moderföretaget emitterat för att genomföra förvärvet. I enlighet med detta räknas det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) struktur om med det utbytesförhållande som fastställts i förvärvsavtalet för att återspegla det legala moderföretagets antal aktier (det redovisande förvärvade företaget) som emitteras i det omvända förvärvet.

e) den proportionella andelen av innehavet utan bestämmande inflytande för det legala dotterföretagets (den redovisande förvärvaren) redovisade värden för balanserade vinstmedel och övriga egetkapitalandelar före förvärvet vilket diskuteras i punkterna B23 och B24.

Innehav utan bestämmande inflytande

B23 I ett omvänt förvärv kanske några av ägarna av det legala förvärvade företaget (den redovisande förvärvaren) inte byter ut sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i det legala moderföretaget (det redovisande förvärvade företaget). Dessa ägare behandlas som innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningen efter det omvända förvärvet. Detta beror på att det legala förvärvade företagets ägare, som inte byter sina egetkapitalandelar mot egetkapitalandelar i den legala förvärvaren, endast innehar en andel av det legala förvärvade företagets resultat och nettotillgångar – inte i det sammanslagna företagets resultat och nettotillgångar. Omvänt har ägarna till den legala förvärvaren, även om den legala förvärvaren är det förvärvade företaget i redovisningssyfte, en andel i det sammanslagna företagets resultat och nettotillgångar.

B24 Det legala förvärvade företagets tillgångar och skulder värderas och redovisas i koncernredovisningen till sina redovisade värden före förvärvet (se punkt B22 (a)). Därför återspeglar i ett omvänt förvärv innehavet utan bestämmande inflytande den proportionella andelen av aktieägarnas innehav utan bestämmande inflytande av de redovisade värdena för det legala förvärvade företagets nettotillgångar före förvärvet, även om innehaven utan bestämmande inflytande i andra förvärv värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten.

▼M12

Resultat per aktie

B25 Enligt vad som anges i punkt B22 (d) ska strukturen på eget kapital i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv återspegla strukturen på den legala förvärvarens (det redovisande förvärvade företaget) eget kapital, inklusive de egetkapitalandelar som emitteras av den legala förvärvaren för att genomföra förvärvet.

B26 Vid beräkning av ett vägt genomsnitt av utestående stamaktier (nämnaren vid beräkning av resultat per aktie) under den period då det omvända förvärvet sker ska

a) antalet utestående stamaktier från början av den perioden till förvärvstidpunkten beräknas med utgångspunkt från det legala förvärvade företagets vägda genomsnittliga antal stamaktier (redovisande förvärvare) som var utestående under perioden, multiplicerat med det utbytesförhållande som fastställdes i samgåendeavtalet, och

b) antalet utestående stamaktier från och med förvärvstidpunkten fram till periodens slut utgöras av det faktiska antalet stamaktier i den legala förvärvaren (det redovisande förvärvade företaget) som var utestående under perioden.

B27 Resultatet per aktie för alla jämförelseperioder före förvärvstidpunkten som presenteras i koncernredovisningen efter ett omvänt förvärv ska beräknas genom att dividera

a) det förvärvade företagets resultat hänförligt till stamaktierna i var och en av dessa perioder med

b) det legala förvärvade företagets tidigare utestående vägda genomsnittliga antal stamaktier, multiplicerade med det utbytesförhållande som fastställdes i förvärvsavtalet.

REDOVISNING AV VISSA FÖRVÄRVADE TILLGÅNGAR OCH ÖVERTAGNA SKULDER (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 10–13)

▼M54

_____

B28 [Struken]

B29 [Struken]

B30 [Struken]

▼M12

Immateriella tillgångar

B31 Förvärvaren ska, skilt från goodwill, redovisa de identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. En immateriell tillgång är identifierbar om den uppfyller antingen kriteriet för avskiljbarhet eller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

▼M54

B32 En immateriell tillgång som uppfyller kriteriet för avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter kan identifieras även om tillgången inte är överlåtbar eller avskiljbar från det förvärvade företaget eller från andra rättigheter och skyldigheter. Till exempel:

a) [Struken]

▼**M12**

b) Ett förvärvat företag äger och driver ett kärnkraftverk. Licensen för att driva kraftverket är en immateriell tillgång som uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skild från goodwill, även om förvärvaren inte kan sälja eller överlåta den skilt från det förvärvade kraftverket. En förvärvare kan redovisa driftslicensens verkliga värde och kraftverkets verkliga värde som en enda tillgång i de finansiella rapporterna om dessa tillgångar har likartade nyttjandeperioder.

c) Ett förvärvat företag äger ett teknikpatent. Det har licensierat patentet till andra för deras användning med ensamrätt utanför den inhemska marknaden, och får en angiven andel av framtida utländska intäkter i utbyte. Både teknikpatentet och det hänförliga licensavtalet uppfyller avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter för redovisning skilt från goodwill även om det inte skulle vara genomförbart med försäljning eller byte av patentet och det aktuella licensavtalet skilda från varandra.

B33 Kriteriet för avskiljbarhet innebär att en förvärvad immateriell tillgång kan skiljas av eller delas av från det förvärvade företaget och säljas, överlåtas, licensieras, hyras ut eller bytas, antingen enskilt eller tillsammans med ett hänförligt avtal, identifierbar tillgång eller skuld. En immateriell tillgång som förvärvaren skulle kunna sälja, licensiera eller på annat sätt byta mot något annat av värde uppfyller kriteriet för avskiljbarhet även om förvärvaren inte avser att sälja, licensiera eller på annat sätt byta den. En förvärvad immateriell tillgång uppfyller kriteriet för avskiljbarhet om det finns belägg för bytestransaktioner för den typen av tillgång eller en tillgång av likartad typ, även om dessa transaktioner sker sällan och oavsett om förvärvaren är inblandad i dem eller ej. Kund- och prenumerantförteckningar är ofta licensierade och uppfyller således kriteriet för avskiljbarhet. Även om ett förvärvat företag anser att dess kundförteckningar har andra egenskaper än andra kundförteckningar, innebär vanligen det faktum att kundförteckningar ofta licensieras, att den förvärvade kundförteckningen uppfyller kriteriet för avskiljbarhet. Emellertid uppfyller inte en kundförteckning som förvärvats i ett rörelseförvärv kriteriet för avskiljbarhet om villkoren i sekretessavtal eller andra avtal förbjuder ett företag att sälja, leasa eller på annat sätt utbyta information om sina kunder.

B34 En immateriell tillgång som inte är enskilt avskiljbar från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget uppfyller avskiljbarhetskriteriet om den är avskiljbar i kombination med hänförligt kontrakt, hänförlig identifierbar tillgång eller skuld. Exempelvis

a) marknadsaktörer utbyter förpliktelser avseende inlåning och hänförliga immateriella tillgångar avseende relationer med inlåningskunder i observerbara bytestransaktioner. Förvärvaren bör därför redovisa den immateriella tillgången avseende relationer med inlåningskunder skilt från goodwill.

b) ett förvärvat företag äger ett registrerat varumärke och dokumenterad, men icke patenterad teknisk kompetens som används för tillverkning av den varumärkesskyddade produkten. För att kunna överlåta ägande av ett varumärke måste ägaren också överlåta allt annat som behövs för att den nya ägaren ska kunna producera en produkt eller tjänst som inte går att skilja från den som producerades av den tidigare ägaren. Eftersom den opatenterade tekniska kompetensen måste skiljas från det förvärvade företaget eller det sammanslagna företaget och säljas om det hänförliga varumärket säljs, uppfyller den kriteriet för avskiljbarhet.

▼**M12**

Återköpta rättigheter

B35 En förvärvare kan, som en del av ett rörelseförvärv, köpa tillbaka en rättighet som det tidigare tilldelat till det förvärvade företaget att använda en eller flera av förvärvarens redovisade eller oredovisade tillgångar. Exempel på sådana rättigheter innefattar rätt att använda förvärvarens handelsnamn enligt ett franchisingavtal eller rätt att använda förvärvarens teknik enligt ett tekniklicensavtal. En återköpt rätt är en identifierbar immateriell tillgång som förvärvaren redovisar skilt från goodwill. Punkt 29 innehåller vägledning om värdering av en återköpt rätt och punkt 55 innehåller vägledning om den efterföljande redovisningen av en återköpt rätt.

B36 Om villkoren i avtalet som ger upphov till en återköpt rättighet är förmånliga eller oförmånliga i förhållande till aktuella marknadstransaktioner för samma eller likartade poster, ska förvärvaren redovisa en vinst eller förlust för regleringen. Punkt B52 innehåller vägledning för värdering av den regleringsvinsten eller -förlusten.

Sammanlagd personalstyrka och andra icke identifierbara poster

B37 Förvärvaren innefattar i goodwill värdet av en förvärvad immateriell tillgång som inte är identifierbar vid förvärvstidpunkten. En förvärvare kan exempelvis fördela värde på förekomsten av en sammanlagd personalstyrka, som är en befintlig grupp anställda som tillåter förvärvaren att fortsätta att driva en förvärvad verksamhet/rörelse från förvärvstidpunkten. En sammanlagd personalstyrka representerar inte den yrkeskunniga personalstyrkans intellektuella kapital – den (ofta specialiserade) kunskap och erfarenhet som de anställda på det förvärvade företaget tillför arbetet. Eftersom den sammanlagda personalstyrkan inte är en identifierbar tillgång som ska redovisas skilt från goodwill kan det eventuella värde som fördelas på den innefattas i goodwill.

B38 Förvärvaren innefattar också i goodwill det eventuella värde som fördelas på poster som inte uppfyller villkoren för att betraktas som tillgångar per förvärvstidpunkten. Exempelvis kan förvärvaren fördela värde på potentiella avtal som det förvärvade företaget förhandlar om med presumtiva nya kunder per förvärvstidpunkten. Eftersom dessa potentiella kontrakt inte i sig själva är tillgångar per förvärvstidpunkten redovisar förvärvaren dem inte skilt från goodwill. Förvärvaren ska inte därefter omklassificera värdet av dessa kontrakt från goodwill för händelser som inträffar efter förvärvstidpunkten. Emellertid ska förvärvaren bedöma fakta och omständigheter kring händelser som inträffar kort efter förvärvet för att bestämma huruvida en immateriell tillgång som kunde redovisas separat existerade per förvärvstidpunkten.

B39 Efter det första redovisningstillfället redovisar förvärvaren immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv enligt IAS 38 *Immateriella tillgångar*. Enligt vad som beskrivs i punkt 3 i IAS 38 är emellertid redovisningen av vissa förvärvade immateriella tillgångar efter det första redovisningstillfället angiven i andra standarder.

►**M33** B40 Kriterierna för identifierbarhet bestämmer huruvida en immateriell tillgång redovisas skilt från goodwill. Emellertid ger kriterierna varken vägledning vid värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde eller begränsar de antaganden som används vid värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde. Förvärvaren skulle exempelvis ta hänsyn till de antaganden som marknadsaktörer skulle använda vid prissättning av den immateriella tillgången, exempelvis förväntningar på framtida avtalsförlängningar, vid värdering till verkligt värde. ◄ Det är inte nödvändigt att förlängningarna i sig uppfyller kriterierna för identifierbarhet. (Se

▼M12

emellertid punkt 29, som fastställer ett undantag från principen om värdering till verkligt värde för återköpta rättigheter som redovisas i ett rörelseförvärv.) Punkt 36 och 37 i IAS 38 innehåller vägledning för fastställande av huruvida immateriella tillgångar ska läggas samman till en enda redovisningsenhet tillsammans med andra immateriella eller materiella tillgångar.

BERÄKNING AV DET VERKLIGA VÄRDET FÖR VISSA IDENTIFIERBARA TILLGÅNGAR OCH ETT INNEHAV UTAN BESTÄMMANDE INFLYTANDE I ETT FÖRVÄRVAT FÖRETAG (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 18 OCH 19)

Tillgångar med osäkra kassaflöden (värdejusteringar)

▼M53

B41 Förvärvaren ska inte redovisa en separat värdejustering per förvärvstidpunkten för tillgångar förvärvade i ett rörelseförvärv som värderas till verkligt värde per förvärvstidpunkten eftersom effekterna av osäkerhet i fråga om framtida kassaflöden finns med i beräkningen av det verkliga värdet. Exempelvis, eftersom det enligt denna standard krävs att förvärvaren värderar förvärvade fordringar, inklusive lån, till deras verkliga värden per förvärvstidpunkten i redovisningen av ett rörelseförvärv redovisar förvärvaren inte en separat värdejustering för de avtalsenliga kassaflöden som bedöms vara osäkra per den tidpunkten eller en förlust för förväntade kreditförluster.

▼M12

Tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal i vilka det förvärvade företaget är leasegivaren

▼M54

B42 I värderingen av det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten för en tillgång som till exempel en byggnad eller ett patent som omfattas av ett operationellt leasingavtal där det förvärvade företaget är leasegivaren, ska förvärvaren beakta villkoren i leasingavtalet. Förvärvaren ska inte redovisa en separat tillgång eller skuld om villkoren i ett operationellt leasingavtal är antingen gynnsamma eller ogynnsamma jämfört med marknadsmässiga villkor.

▼M12

Tillgångar som förvärvaren avser att inte använda eller använda på ett sätt som skiljer sig från det sätt på vilket andra marknadsaktörer skulle använda dem

▼M33

B43 För att skydda sitt konkurrensläge eller av andra skäl kan förvärvaren avse att inte använda en förvärvad icke-finansiell tillgång, eller kan avse att inte använda tillgången på det maximala och bästa sättet. Det kan exempelvis gälla en förvärvad immateriell tillgång avseende forskning och utveckling som förvärvaren planerar använda defensivt genom att hindra andra från att använda den. Förvärvaren ska likväl värdera den icke-finansiella tillgången till verkligt värde enligt dess maximala och bästa användning av marknadsaktörer i enlighet med lämpligt värderingsantagande, både inledningsvis och vid värdering till verkligt värde efter avdrag för kostnader vid avyttring för efterföljande prövning av nedskrivningsbehovet.

▼M12

Innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag

▼M33

B44 Enligt denna standard får förvärvaren värdera ett innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget till dess verkliga värde per förvärvstidpunkten. Ibland kommer en förvärvare att kunna beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten för ett innehav utan bestämmande inflytande utifrån ett noterat pris på en aktiv marknad

▼M33

för aktier (dvs. sådana som inte innehas av förvärvaren). I andra situationer kommer emellertid ett noterat pris på en aktiv marknad för aktierna inte att vara tillgängligt. I sådana situationer skulle förvärvaren beräkna det verkliga värdet för innehavet utan bestämmande inflytande genom att använda en annan värderingsteknik~~er~~.

B45 De verkliga värdena på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget och innehavet utan bestämmande inflytande per aktie kan skilja sig åt. Den huvudsakliga skillnaden är sannolikt att en premie avseende bestämmande inflytande innefattas i det verkliga värdet per aktie på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget eller omvänt att en rabatt för bristen på bestämmande inflytande (kallas även rabatt för innehav utan bestämmande inflytande) innefattas i det verkliga värdet per aktie på innehavet utan bestämmande inflytande, om marknadsaktörerna skulle ta hänsyn till en sådan premie eller rabatt vid prissättningen av innehavet utan bestämmande inflytande.

▼M12

VÄRDERING AV GOODWILL ELLER VINST VID ETT FÖRVÄRV TILL LÅGT PRIS

Beräkna det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav i det förvärvade företaget genom användande av värderingstekniker (tillämpning av punkt 33)

▼M33

B46 I ett rörelseförvärv som genomförs utan att ersättning överförs måste förvärvaren byta ut det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på sitt innehav i det förvärvade företaget mot det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på den ersättning som överförts för att värdera goodwill eller en vinst på ett förvärv till lågt pris (se punkterna 32–34).

▼M12

Särskilda överväganden vid tillämpning av förvärvsmetoden på sammanslagningar av ömsesidiga företag (tillämpning av punkt 33)

B47 När två ömsesidiga företag slås samman kan det verkliga värdet på eget kapital eller medlemmarnas innehav i det förvärvade företaget (eller det verkliga värdet på det förvärvade företaget) gå att beräkna på ett mer tillförlitligt sätt än det verkliga värdet på de medlemsinnehav som överförts av förvärvaren. I den situationen krävs enligt punkt 33 att förvärvaren ska fastställa beloppet för goodwill genom att använda det verkliga värdet på det förvärvade företagets egetkapitalandelar per förvärvstidpunkten i stället för det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens egetkapitalandelar som överförts som ersättning. Dessutom ska förvärvaren i en sammanslagning av ömsesidiga företag redovisa det förvärvade företagets nettotillgångar som ett direkt tillskott till kapital eller eget kapital i sin rapport över finansiell ställning, och inte som ett tillskott till balanserade vinstmedel, vilket stämmer överens med det sätt på vilket andra typer av företag tillämpar förvärvsmetoden.

B48 Även om ömsesidiga företag på många sätt liknar andra verksamheter/rörelser har de tydliga egenskaper som främst beror på att deras medlemmar är både kunder och ägare. Medlemmar i ömsesidiga företag väntar sig vanligen att erhålla förmåner för medlemskapet, ofta i form av lägre avgifter för varor och tjänster eller utdelning av kundåterbäring. Andelen utdelning i form av kundåterbäring som fördelas på varje medlem bygger ofta på mängden affärer medlemmen gjort med det ömsesidiga företaget under året.

▼M33

B49 En värdering till verkligt värde för ett ömsesidigt företag bör innefatta de antaganden som marknadsaktörer skulle göra om framtida medlemsförmåner samt varje annat relevant antagande som marknadsaktörer skulle göra om det ömsesidiga företaget. Exempelvis skulle en

▼M33

nuvärdesteknik kunna användas för att värdera ett ömsesidigt företag till verkligt värde. De kassaflöden som används som indata i modellen bör bygga på det ömsesidiga företagets förväntade kassaflöden, som troligen återspeglar avdrag för medlemsförmåner, såsom lägre avgifter för varor och tjänster.

▼M12

FASTSTÄLLANDE AV VAD SOM UTGÖR DEL AV RÖRELSEFÖRVÄRVET (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 51 OCH 52)

B50 Förvärvaren bör beakta följande faktorer, som vare sig är ömsesidigt uteslutande eller enskilt avgörande, för att fastställa om en transaktion är del av utbytet för det förvärvade företaget eller om transaktionen är skild från rörelseförvärvet:

a) **Anledningarna till transaktionen** – Kunskap om anledningarna till varför parterna i rörelseförvärvet (förvärvaren och det förvärvade företaget och deras ägare, styrelseledamöter och chefer – och deras ombud) ingick en viss transaktion eller överenskommelse kan ge insikt om huruvida den är del av den överförda ersättningen och de förvärvade tillgångarna eller övertagna skulderna. Exempelvis, om en transaktion är genomförd främst till förvärvarens eller det sammanslagna företagets nytta i stället för främst till det förvärvade företagets eller dess tidigare ägares nytta före förvärvet är den andelen av erlagd köpeskilling (och hänförliga tillgångar eller skulder) mindre troligt del av utbytet för det förvärvade företaget. Därför skulle förvärvaren redovisa den andelen skilt från rörelseförvärvet.

b) **Vem som tog initiativ till transaktionen** – Kunskap om vem som tog initiativ till transaktionen kan Också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion eller annan händelse som initieras av förvärvaren kan ingås i syfte att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget med liten eller ingen fördel för det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare före förvärvet. Å andra sidan är en transaktion eller överenskommelse som initieras av det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare mindre troligt gynnsam för förvärvaren eller det sammanslagna företaget och mer troligt del av rörelseförvärvet.

c) **Tidpunkten för transaktionen** – Tidpunkten för transaktionen kan också ge insikt om huruvida den är del av utbytet för det förvärvade företaget. Exempelvis, en transaktion mellan förvärvaren och det förvärvade företaget som sker under förhandlingar om villkoren för ett rörelseförvärv kan ha ingåtts med avseende på rörelseförvärvet för att tillhandahålla framtida ekonomiska fördelar till förvärvaren eller det sammanslagna företaget. Om så är fallet är det troligt att det förvärvade företaget eller dess tidigare ägare erhåller liten eller ingen fördel av transaktionen förutom de fördelar de erhåller som del av det sammanslagna företaget.

Effektiv reglering av ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget i ett rörelseförvärv (tillämpning av punkt 52 (a))

B51 Förvärvaren och det förvärvade företaget kan ha haft ett förhållande redan innan de övervägde rörelseförvärvet, vilket här kallas ”befintligt förhållande”. Ett befintligt förhållande mellan förvärvaren och det förvärvade företaget kan vara avtalat (exempelvis leverantör och kund eller licensgivare och licenstagare) eller ej avtalat (exempelvis målsägare och svarande).

▼**M12**

B52 Om rörelseförvärvet i praktiken reglerar ett befintligt förhållande redovisar förvärvaren en vinst eller förlust som beräknas enligt nedan

a) för ett befintligt ej avtalat förhållande (såsom en rättegång) till verkligt värde.

b) för ett befintligt avtalat förhållande, det lägre av (i) och (ii)

i) det belopp med vilket avtalet är förmånligt eller oförmånligt för förvärvaren, jämfört med villkoren för aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt. (Ett oförmånligt avtal är ett avtal som är oförmånligt sett i termer av aktuella marknadsvillkor. Det är inte nödvändigtvis ett förlustkontrakt, i vilket de oundvikliga utgifterna för att uppfylla avtalets förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av det.)

ii) beloppet för angivna leveransförbehåll i avtalet som är tillgängliga för den motpart för vilket avtalet är oförmånligt.

Om (ii) är lägre än (i) innefattas skillnaden som del av redovisningen av rörelseförvärvet.

Redovisad vinst eller förlust kan delvis bero på huruvida förvärvaren tidigare hade redovisat en hänförlig tillgång eller skuld, och den redovisade vinsten eller förlusten kan därför skilja sig från det belopp som beräknats genom att tillämpa ovanstående krav.

B53 Ett befintligt förhållande kan vara ett avtal som förvärvaren redovisar som en återköpt rättighet. Om avtalet innehåller villkor som är förmånliga eller oförmånliga när de jämförs med priserna på aktuella marknadstransaktioner för samma eller liknande objekt redovisar förvärvaren, skilt från rörelseförvärvet, en vinst eller förlust för den faktiska regleringen av avtalet, beräknad enligt punkt B52.

Överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare (tillämpning av punkt 52 (b))

B54 Huruvida överenskommelser för villkorade betalningar till anställda eller säljande aktieägare är villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet eller är separata transaktioner beror på överenskommelsernas karaktär. Kunskap om anledningarna till varför avtalet innefattar ett villkor om villkorade betalningar, vem som tog initiativ till avtalet och när parterna ingick avtalet kan vara till hjälp vid bedömning av avtalets karaktär.

B55 Om det inte är tydligt om en överenskommelse om betalningar till anställda eller säjande aktieägare är del av utbytet för det förvärvade företaget eller är en transaktion som är skild från rörelseförvärvet ska förvärvaren beakta följande indikatorer:

a) *Fortsatt anställning* – Villkoren för fortsatt anställning av de säljande aktieägare som blir nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i en överenskommelse om villkorad köpeskilling. De relevanta villkoren för fortsatt anställning kan finnas i ett anställningsavtal, förvärvsavtal eller annat dokument. Ett avtal om villkorad köpeskilling i vilket betalningarna automatiskt förverkas om anställningen upphör är vederlag för tjänst efter förvärvet. Avtal i vilka de villkorade betalningarna inte påverkas av att anställningen upphör kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskilling och inte vederlag.

b) *Varaktighet för fortsatt anställning* – Om perioden för erforderlig anställning sammanfaller med eller är längre än perioden för villkorad betalning kan detta tyda på att de villkorade betalningarna i praktiken är vederlag.

▼**M12**

c) *Nivå på vederlag* – Situationer i vilka annat vederlag till anställda än de villkorade betalningarna ligger på en rimlig nivå jämfört med den för andra nyckelpersoner i det sammanslagna företaget kan tyda på att de villkorade betalningarna snarare är tilläggsköpeskilling och inte vederlag.

d) *Tillkommande betalningar till anställda* – Om säljande aktieägare som inte blir anställda erhåller lägre villkorade betalningar räknat per aktie än de säljande aktieägare som blir anställda i det sammanslagna företaget kan detta tyda på att det tillkommande beloppet för villkorade betalningar till de säljande aktieägarna som blir anställda är vederlag.

e) *Antal ägda aktier* – Det relativa antal aktier som ägs av säljande aktieägare som kvarstår som nyckelpersoner kan vara en indikator på innebörden i avtalet om villkorad köpeskilling. Exempelvis kan det faktum att de säljande aktieägare som ägde i allt väsentligt samtliga aktier i det förvärvade företaget fortsätter som nyckelpersoner tyda på att överenskommelsen i praktiken är en vinstdelningsplan avsedd att vederlag för tjänster efter förvärvet. Alternativt kan det faktum att säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner endast ägde ett litet antal aktier i det förvärvade företaget och alla säljande aktieägare erhåller samma belopp villkorad köpeskilling räknat per aktie tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskilling. Ägarandelar före förvärvet som ägs av parter som är närstående till säljande aktieägare som fortsätter som nyckelpersoner, såsom familjemedlemmar, bör också beaktas.

f) *Koppling till värderingen* – Om den inledande ersättning som överförs per förvärvstidpunkten bygger på den lägre delen av ett intervall fastställt i värderingen av det förvärvade företaget och formeln för villkorade betalningar har koppling till denna värderingsmetod kan det tyda på att de villkorade betalningarna är tilläggsköpeskilling. Alternativt, om formeln för villkorade betalningar stämmer överens med tidigare vinstdelningsplaner kan det tyda på att innebörden av överenskommelsen är att betala vederlag.

g) *Formel för fastställande av ersättning* – Den formel som används för att fastställa den villkorade betalningen kan vara till nytta vid bedömning av överenskommelsens innebörd. Exempelvis, om en villkorad betalning fastställs utifrån en vinstmultipel kan det tyda på att förpliktelsen är villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet och att formeln är avsedd att fastställa eller bekräfta det verkliga värdet på det förvärvade företaget. Däremot kan en villkorad betalning som är en angiven andel av vinsten tyda på att förpliktelsen till anställda är en vinstdelningsplan för att betala anställda för utförda tjänster.

h) *Övriga överenskommelser och frågor* – De villkor i andra överenskommelser med säljande aktieägare (såsom överenskommelser om att inte konkurrera, kontrakt att verkställa längre fram, konsultavtal och leasingavtal avseende fastigheter) och hur villkorade betalningar ska behandlas skattemässigt kan tyda på att villkorade betalningar är hänförliga till något annat än köpeskilling för det förvärvade företaget. Exempelvis kan förvärvaren i samband med

▼M12

förvärvet ingå ett leasingavtal avseende egendom med en betydande säljande aktieägare. Om de leasingavgifter som anges i leasingavatalet är betydligt under marknadsnivå kan vissa eller samtliga villkorade betalningar till leasegivaren (den säljande aktieägaren) som krävs genom en separat överenskommelse om villkorade betalningar till sin innebörd vara betalningar för användandet av den leasade egendomen som förvärvaren ska redovisa separat i sina finansiella rapporter efter förvärvet. Däremot, om leasingavtalet anger leasingavgifter som är i överensstämmelse med marknadsvillkoren för den leasade egendomen kan överenskommelsen om villkorade betalningar till den säljande aktieägaren vara villkorad köpeskilling i rörelseförvärvet.

Förvärvarens aktierelaterade tilldelningar som byts mot tilldelningar som innehas av det förvärvade företagets anställda (tillämpning av punkt 52 (b))

▼M29

B56 En förvärvare kan byta sina aktierelaterade tilldelningar (utbytestilldelningar) mot tilldelningar som innehas av anställda i det förvärvade företaget [1] (utbytestilldelningar). Byten av aktieoptioner eller andra aktierelaterade tilldelningar i samband med ett rörelseförvärv redovisas som modifieringar av aktierelaterade tilldelningar enligt IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*. Om förvärvaren ersätter tilldelningarna avseende det förvärvade företaget, ska antingen hela eller en del av det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets utbytestilldelningar innefattas i beräkningen av den överförda köpeskillingen i rörelseförvärvet. Punkterna B57–B62 ger vägledning om hur det marknadsbaserade värdet ska fördelas.

I situationer då det förvärvade företagets tilldelningar skulle löpa ut som en följd av rörelseförvärvet och om förvärvaren ersätter dessa tilldelningar utan att vara skyldig att göra det, ska alla marknadsbaserade värden för utbytestilldelningar redovisas som ersättningskostnad i enlighet med IFRS 2 i bokslut som upprättas efter förvärvet. Ingen del av det marknadsbaserade värdet på dessa tilldelningar ska alltså inkluderas i beräkningen av den köpeskilling som överförs i rörelseförvärvet. Förvärvaren är förpliktad att ersätta det förvärvade företagets tilldelningar om det förvärvade företaget eller dess anställda har möjlighet att framtvinga utbyte. Vid tillämpningen av denna vägledning är exempelvis förvärvaren förpliktad att byta ut det förvärvade företagets tilldelningar om utbyte krävs enligt

(a) villkoren i förvärvsavtalet,

(b) villkoren i det förvärvade företagets tilldelningar, eller

(c) tillämpliga lagar eller föreskrifter.

▼M12

B57 För att fastställa den andel av utbytestilldelningen som är del av den köpeskilling som överförs för det förvärvade företaget och den andel som är vederlag för tjänst efter förvärvet ska förvärvaren värdera både de utbytestilldelningar som tilldelats av förvärvaren och det förvärvade företagets tilldelningar per förvärvstidpunkten enligt IFRS 2. Andelen marknadsbaserat värde på utbytestilldelningen som är del av den ersättning som överförs i utbyte mot det förvärvade företaget motsvarar den andel av det förvärvade företagets tilldelning som är hänförlig till tjänst före rörelseförvärvet.

[1] I punkterna B56–B62 avser termen ”aktierelaterade tilldelningar” oantastbara eller antastbara aktierelaterade ersättningstransaktioner.

▼M12

B58 Andelen av utbytestilldelningen hänförlig till tjänst före förvärvet är det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets tilldelning multiplicerat med kvoten mellan andelen av den slutförda intjäningsperioden och det större värdet av den sammanlagda intjäningsperioden eller av den ursprungliga intjäningsperioden för det förvärvade företagets tilldelning. Intjäningsperioden är den period under vilka alla de angivna intjäningsvillkoren ska uppfyllas. Intjäningsvillkor definieras i IFRS 2.

B59 Andelen ej intjänad utbytestilldelning som är hänförlig till en tjänst efter förvärvet och som därför redovisas som en kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet motsvarar det sammanlagda marknadsbaserade värdet på utbytestilldelning minus det belopp som är hänförligt till tjänst före förvärvet. Därför fördelar förvärvaren det belopp för det marknadsbaserade värdet på utbytestilldelningen som överstiger det marknadsbaserade värdet på det förvärvade företagets tilldelning till tjänst efter förvärvet och redovisar detta överskjutande belopp som kostnad för vederlag i de finansiella rapporterna efter förvärvet. Förvärvaren ska fördela en andel av en utbytestilldelning till tjänst efter förvärvet om förvärvaren kräver tjänst efter förvärvet oavsett om anställda hade utfört alla tjänster som krävdes för att deras tilldelningar skulle bli intjänade före förvärvstidpunkten.

B60 Andelen ej intjänad utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet samt den andel som är hänförlig till tjänst efter förvärvet ska återspegla den bästa tillgängliga uppskattningen av det antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade. Exempelvis, om det marknadsbaserade värdet på andelen av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före förvärvet är 100 VU och förvärvaren väntar sig att enbart 95 procent av tilldelningen blir intjänad är det belopp som innefattas i köpeskillingen för rörelseförvärvet 95 VU. Förändringar i uppskattat antal utbytestilldelningar som väntas bli intjänade återspeglas i kostnaden för vederlag för perioderna i vilka förändringarna eller förverkandena inträffar – inte som justeringar av köpeskillingen för rörelseförvärvet. På motsvarande sätt redovisas effekterna av andra händelser, såsom modifieringar eller det slutliga utfallet av tilldelningar med resultatvillkor, som sker efter förvärvstidpunkten enligt IFRS 2 vid fastställande av kostnad för vederlag för den period i vilken en händelse inträffar.

B61 Samma krav för fastställande av andelarna av en utbytestilldelning hänförlig till tjänst före och efter förvärv tillämpas oavsett om en utbytestilldelning klassificeras som en skuld eller som ett egetkapitalinstrument enligt villkoren i IFRS 2. Alla förändringar i det marknadsbaserade värdet på tilldelningar klassificerade som skulder efter förvärvstidpunkten och de hänförliga skatteeffekterna redovisas i förvärvarens finansiella rapporter efter förvärvet för den period eller de perioder i vilken eller vilka förändringarna inträffar.

B62 Skatteeffekterna för utbytestilldelningar av aktierelaterade ersättningar ska redovisas enligt villkoren i IAS 12 *Inkomstskatter*.

▼M29

Aktierelaterade ersättningar som regleras med det förvärvade företagets egetkapitalinstrument

B62A Det förvärvade företaget kan ha utestående aktierelaterade ersättningstransaktioner som förvärvaren inte byter ut mot sina aktierelaterade ersättningstransaktioner. Om de är oantastbara ingår dessa aktierelaterade ersättningstransaktioner för det förvärvade företaget i det icke-kontrollerande intresset i det förvärvade företaget och värderas enligt sitt marknadsbaserade värde. Om de inte är oantastbara värderas de enligt sitt marknadsbaserade värde som om tidpunkten för förvärvet var tilldelningsdatumet enligt punkterna 19 och 30.

▼M29

B62B Det marknadsbaserade värdet av antastbara aktierelaterade ersättningar fördelas till icke-kontrollerande intressen på basis av det som ger störst resultat av antingen den fullgjorda intjänandeperioden proportion till hela intjänandeperioden eller den ursprungliga intjänandeperioden för den aktierelaterade ersättningstransaktionen. Saldot fördelas till tjänster efter förvärvet.

▼M12

ANDRA STANDARDER SOM INNEHÅLLER VÄGLEDNING OM EFTERFÖLJANDE VÄRDERING OCH REDOVISNING (TILLLÄMPNING AV PUNKT 54)

▼M32

B63 Exempel på andra standarder som innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av förvärvade eller uppkomna tillgångar och övertagna eller uppkomna skulder i ett rörelseförvärv:

▼M12

a) IAS 38 föreskriver redovisningen av identifierbara immateriella tillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. Förvärvaren beräknar goodwill till det belopp som redovisades per förvärvstidpunkten efter avdrag för ackumulerade nedskrivningar. IAS 36 *Nedskrivningar* föreskriver redovisningen av nedskrivningar.

b) IFRS 4 *Försäkringsavtal* innehåller vägledning om efterföljande redovisning av ett försäkringsavtal som förvärvats i ett rörelseförvärv.

c) IAS 12 föreskriver den efterföljande redovisningen av uppskjutna skattefordringar (inklusive oredovisade uppskjutna skattefordringar) och skulder som förvärvats i ett rörelseförvärv.

d) IFRS 2 innehåller vägledning om efterföljande värdering och redovisning av andelen av aktierelaterade tilldelningar avseende utbytestilldelningar som emitterats av en förvärvare och som är hänförliga till de anställdas framtida tjänster.

▼M32

e) IFRS 10 innehåller vägledning om redovisning av ändringar i ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag efter att bestämmande inflytande har erhållits.

▼M12

UPPLYSNINGAR (TILLÄMPNING AV PUNKTERNA 59 OCH 61)

▼M33

B64 För att uppnå syftet med punkt 59 ska förvärvaren för varje rörelseförvärv som sker under rapportperioden lämna följande upplysningar:

▼M12

a) namnet på och en beskrivning av det förvärvade företaget.

b) förvärvstidpunkten.

c) den procentuella andelen av förvärvade egetkapitalandelar som medför rösträtt.

d) de främsta anledningarna till rörelseförvärvet och en beskrivning av hur förvärvaren erhöll bestämmande inflytande över det förvärvade företaget.

e) en kvalitativ beskrivning av de faktorer som utgör redovisad goodwill, såsom förväntade synergieffekter av att slå samman verksamheten i det förvärvade företaget med förvärvarens verksamhet, immateriella tillgångar som inte uppfyller villkoren för separat redovisning eller andra faktorer.

▼M33

f) det verkliga värdet per förvärvstidpunkten av total överförd ersättning och det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på varje större slag av ersättning, såsom:

▼M12

i) kontanter,

ii) andra materiella eller immateriella tillgångar, inklusive en verksamhet/rörelse eller ett dotterföretag som tillhör förvärvaren,

iii) uppkomna skulder, som exempelvis en skuld för villkorad köpeskilling, och

▼M33

iv) förvärvarens egetkapitalandelar, inklusive antalet utgivna eller utgivningsbara instrument och ansatsen som används för värdering av dessa instrument eller andelar till verkligt värde.

▼M12

g) för avtal som gäller villkorad köpeskilling och tillgångar avseende rätt till gottgörelse

i) det belopp som redovisats per förvärvstidpunkten

ii) en beskrivning av överenskommelsen och grunden för fastställande av betalningsbeloppet, och

iii) en uppskattning av intervallet med möjliga utfall (odiskonterade) eller, om det inte går att uppskatta ett intervall, detta faktum och anledningarna till att ett intervall inte kan uppskattas. Om det högsta beloppet för betalningen är obegränsat ska förvärvaren upplysa om detta.

h) för förvärvade fordringar

i) fordringarnas verkliga värde,

ii) avtalade fordringar brutto, och

iii) den bästa uppskattningen per förvärvstidpunkten för de avtalade kassaflöden som inte väntas bli uppburna.

Upplysningarna ska lämnas för varje större slag av fordran, såsom lån, direkta finansiella leasingavtal och andra slag av fordringar.

i) de belopp som redovisats per förvärvstidpunkten för varje större slag av förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

j) för varje eventualförpliktelse som redovisas enligt punkt 23, den information som krävs i punkt 85 i IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*. Om en eventualförpliktelse inte redovisas på grund av att dess verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska förvärvaren upplysa om

i) den information som krävs enligt punkt 86 i IAS 37, och

ii) anledningarna till varför förpliktelsen inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

k) det sammanlagda beloppet för goodwill som väntas vara skattemässigt avdragsgillt.

l) för transaktioner som är redovisade skilt från förvärvet av tillgångar och övertagandet av skulder i rörelseförvärvet enligt punkt 51

i) en beskrivning av varje transaktion,

ii) hur förvärvaren redovisat varje transaktion,

▼M12

iii) de redovisade beloppen för varje transaktion och den post i de finansiella rapporterna i vilken varje belopp är redovisat, och

iv) om transaktionen är den faktiska regleringen av ett befintligt förhållande, den metod som används för att fastställa regleringsbeloppet.

m) de upplysningar om separat redovisade transaktioner som krävs enligt (l) ska innefatta beloppet för förvärvsrelaterade utgifter och, för sig, beloppet för dessa utgifter som redovisats som en kostnad och den post eller de poster i rapporten över totalresultat i vilken dessa kostnader är redovisade. Upplysningar om beloppet för emissionsutgifter som inte redovisats som kostnad och hur de redovisades ska också lämnas.

n) i ett köp till lågt pris (se punkterna 34–36)

i) det belopp för varje vinst som redovisas enligt punkt 34 och den post i rapporten över totalresultat i vilken vinsten redovisas, och

ii) en beskrivning av anledningarna till att transaktionen ledde till en vinst.

▼M33

o) för varje rörelseförvärv i vilket förvärvaren innehar mindre än 100 procent av egetkapitalandelarna i det förvärvade företaget per förvärvstidpunkten:

▼M12

i) beloppet för det innehav utan bestämmande inflytande i det förvärvade företaget redovisat per förvärvstidpunkten och den värderingsgrund som använts för det beloppet, och

▼M33

ii) för varje innehav utan bestämmande inflytande i ett förvärvat företag värderat till verkligt värde, de värderingstekniker och betydande indata som använts för att värdera detta värde.

▼M12

p) i ett rörelseförvärv som genomförs i flera steg

i) det verkliga värdet per förvärvstidpunkten på förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget omedelbart före förvärvstidpunkten, och

ii) beloppet för vinst eller förlust redovisad till följd av omvärdering till verkligt värde av förvärvarens innehav av egetkapitalandelar i det förvärvade företaget före rörelseförvärvet (se punkt 42) och den post i rapporten över totalresultat i vilken denna vinst eller förlust redovisas.

q) följande information

i) beloppet för intäkter och resultat för det förvärvade företaget sedan förvärvstidpunkten innefattat i koncernens rapport över totalresultat för rapportperioden, och

ii) det förvärvade företagets intäkter och resultat för den aktuella rapportperioden som om förvärvstidpunkten för alla rörelseförvärv som skett under året hade varit per början av räkenskapsåret.

▼**M12**

Om det är praktiskt ogenomförbart att lämna någon av de upplysningar som krävs enligt denna delpunkt ska förvärvaren upplysa om detta och förklara varför det är praktiskt ogenomförbart att lämna dessa upplysningar. I denna standard används begreppet ”praktiskt ogenomförbart” med samma innebörd som i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

B65 För enskilt oväsentliga rörelseförvärv som skett under rapportperioden, som tillsammans är väsentliga, ska förvärvaren lämna sammanslagna upplysningar enligt vad som krävs i punkt B64 (e)–(q).

B66 Om förvärvstidpunkten för ett rörelseförvärv är efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkt B64 såvida inte den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständig per den tidpunkt när de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande. I den situationen ska förvärvaren beskriva vilka upplysningar som inte kunde lämnas och anledningarna till att de inte kan lämnas.

B67 För att uppnå syftet med punkt 61 ska förvärvaren lämna följande upplysningar för varje väsentligt rörelseförvärv eller sammanslaget för enskilt oväsentliga rörelseförvärv som tillsammans är väsentliga

a) om den första redovisningen av ett rörelseförvärv är ofullständig (se punkt 45) för vissa tillgångar, skulder, innehav utan bestämmande inflytande eller saker under övervägande och de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna för det rörelseförvärvet därmed har fastställts endast preliminärt

   i) anledningarna till varför den första redovisningen av rörelseförvärvet är ofullständigt,

   ii) de tillgångar, skulder, egetkapitalandelar eller saker under övervägande för vilket den första redovisningen är ofullständig, och

   iii) karaktären på och beloppet för justeringar under den värderingsperiod som redovisats under rapportperioden enligt punkt 49.

b) för varje rapportperiod efter förvärvstidpunkten fram till att företaget erhåller, säljer eller på annat sätt förlorar rätten till en tillgång avseende villkorad köpeskilling, eller fram till att företaget reglerar en skuld avseende villkorad köpeskilling eller skulden annulleras eller förfaller

   i) förändringar av de redovisade beloppen, inklusive skillnader som uppkommer vid reglering,

   ii) förändringar i intervallet av utfall (odiskonterade) och anledningarna till dessa förändringar, och

   iii) de värderingstekniker och viktiga indata i modellen som använts för att beräkna villkorad köpeskilling.

c) för eventualförpliktelser som redovisas i ett rörelseförvärv ska förvärvaren lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 84 och 85 i IAS 37 för varje slag av avsättning.

d) en avstämning av det redovisade värdet för goodwill vid rapportperiodens början och slut separat utvisande

   i) bruttovärde och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens början.

▼**M12**

ii) goodwill som tillkommit under rapportperioden, förutom sådan goodwill som ingår i en avyttringsgrupp som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter.*

iii) justeringar till följd av senare redovisning av uppskjutna skattefordringar under rapportperioden enligt punkt 67.

iv) goodwill som ingår i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning enligt IFRS 5 och goodwill som under rapportperioden tagits bort från rapporten över finansiell ställning utan att dessförinnan ha ingått i en avyttringsgrupp klassificerad som att den innehas för försäljning.

v) nedskrivningar som redovisas under rapportperioden enligt IAS 36. (Enligt IAS 36 krävs upplysningar om återvinningsvärdet och nedskrivning av goodwill utöver detta krav.)

vi) nettot av uppkomna valutakursdifferenser under rapportperioden enligt IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser.*

vii) varje annan justering av det redovisade värdet under rapportperioden.

viii) bruttovärdet och ackumulerade nedskrivningar vid rapportperiodens slut.

e) beloppet för och en förklaring av en eventuell vinst eller förlust som redovisas i den aktuella rapportperioden som både

i) är hänförlig till identifierbara förvärvade tillgångar eller skulder som övertagits i ett rörelseförvärv som genomförts under den aktuella eller föregående rapportperioden, och

ii) har en sådan storlek, karaktär eller omfattning att upplysningar om den har betydelse för förståelsen av det sammanslagna företagets finansiella rapporter.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER FÖR RÖRELSEFÖRVÄRV SOM INNEFATTAR ENDAST ÖMSESIDIGA FÖRETAG ELLER GENOM ENDAST AVTAL (TILLÄMPNING AV PUNKT 66)

B68 Enligt punkt 64 ska denna standard tillämpas framåtriktat för rörelseförvärv där förvärvstidpunkten är per eller efter början av det första räkenskapsåret som inleds 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Emellertid ska ett företag endast tillämpa denna standard från början av ett räkenskapsår som börjar 30 juni 2007 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard före ikraftträdandedatumet ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008).

▼**M12**

B69 Kravet att tillämpa denna standard framåtriktat har följande effekt för ett rörelseförvärv som innefattar enbart ömsesidiga företag eller genom enbart avtal om förvärvstidpunkten för det rörelseförvärvet är före tillämpningen av denna standard:

a) *Klassificering* – Ett företag ska fortsätta att klassificera det tidigare rörelseförvärvet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper för sådana förvärv.

b) *Tidigare redovisad goodwill* – Vid början av det första räkenskapsår i vilket denna standard tillämpas ska det redovisade värdet för goodwill som uppkommer från tidigare rörelseförvärv vara dess redovisade värde per det datumet enligt företagets tidigare redovisningsprinciper. Vid fastställande av detta belopp ska företaget eliminera det redovisade värdet för ackumulerade avskrivningar av denna goodwill och den motsvarande minskningen av goodwill. Inga andra justeringar ska göras av det redovisade värdet för goodwill.

c) *Goodwill som tidigare redovisats som ett avdrag från eget kapital* – Företagets tidigare redovisningsprinciper kan ha lett till att goodwill uppkom i det tidigare rörelseförvärvet som redovisades som ett avdrag från eget kapital. I den situationen ska företaget inte redovisa denna goodwill som en tillgång per början av det första räkenskapsåret i vilket denna standard tillämpas. Dessutom ska företaget i resultatet inte redovisa någon del av denna goodwill när det avyttrar hela eller del av den verksamhet/rörelse till vilken denna goodwill är hänförlig eller när en kassagenererande enhet till vilken denna goodwill är hänförlig behöver skrivas ned.

d) *Efterföljande redovisning av goodwill* – Från början av det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas ska ett företag upphöra att skriva av goodwill som uppkommit vid det tidigare rörelseförvärvet och ska pröva goodwill för nedskrivning enligt IAS 36.

e) *Tidigare redovisad negativ goodwill* – Ett företag som redovisade det tidigare rörelseförvärvet genom tillämpning av förvärvsmetoden kan ha redovisat en förutbetald intäkt för beloppet för dess innehav i det verkliga värdet netto av det förvärvade företagets identifierbara tillgångar och skulder minus anskaffningsvärdet för detta innehav (ibland kallad negativ goodwill). Om så är fallet ska företaget ta bort det redovisade värdet för denna förutbetalda intäkt från rapporten över finansiell ställning per början av det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas med en motsvarande justering av ingående balans för balanserade vinstmedel per detta datum.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 4

Försäkringsavtal

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att ange redovisningen av *försäkringsavtal* för företag som utfärdar sådana avtal (beskrivs som *försäkringsgivare* i denna standard) tills IASB fullgjort andra fasen av sitt projekt om försäkringsavtal. Standarden uppställer följande särskilda krav:

   a) Begränsade förbättringar i försäkringsgivares redovisning av försäkringsavtal.

   b) Upplysningar som identifierar och förklarar de belopp i en försäkringsgivares finansiella rapporter som härrör från försäkringsavtal och som hjälper användarna av dessa finansiella rapporter att förstå storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden från försäkringsavtal.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Ett företag ska tillämpa denna standard på

   a) försäkringsavtal (inklusive *återförsäkringsavtal*) som det utfärdar och återförsäkringsavtal som det har.

   b) finansiella instrument som det emitterar med en *diskretionär del* (se punkt 35). IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar,* kräver upplysningar om finansiella instrument, inklusive finansiella instrument som innehåller sådana delar.

▼M56

3. Denna standard behandlar inte andra aspekter av försäkringsgivares redovisning, såsom redovisning av finansiella tillgångar som försäkringsgivare innehar och finansiella skulder emitterade av försäkringsgivare (se IAS 32 *Finansiella instrument: Klassificering*, IFRS 7 och IFRS 9 *Finansiella instrument*), med undantag av följande:

   a) punkt 20A som tillåter försäkringsgivare som uppfyller särskilda kriterier att tillämpa ett tillfälligt undantag från IFRS 9,

   b) punkt 35B som tillåter försäkringsgivare att tillämpa överlappningsmetoden för identifierade finansiella tillgångar och

   c) punkt 45 som tillåter försäkringsgivare vid särskilda omständigheter att omklassificera vissa eller samtliga finansiella tillgångar, så att tillgångarna värderas till verkligt värde via resultatet.

▼M54

4. Ett företag ska inte tillämpa denna standard på

▼B

   a) produktgarantier som utfärdas direkt av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist (se IAS 18, *Intäkter,* och IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*).

▼B

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*).

▼M54

c) avtalsenliga rättigheter eller avtalsenliga förpliktelser som är villkorade av framtida utnyttjande av, eller rätt att utnyttja, en icke-finansiell post (exempelvis vissa licensavgifter, royalties, variabla leasingavgifter och liknande poster), liksom en leasetagares restvärde som garanteras i ett leasingavtal (se IFRS 16, *Leasingavtal*, IAS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, och IAS 38 *Immateriella tillgångar*).

▼M53

d) finansiella garantiavtal, såvida emittenten inte tidigare uttryckligen har försäkrat att han betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, då emittenten får välja att tillämpa antingen IAS 32, IFRS 7 och IFRS 9 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal; emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

▼B

e) villkorad tilläggsköpeskilling som fordran eller skuld i ett företagsförvärv (se IFRS 3, *Rörelseförvärv*).

f) *direkta försäkringsavtal* som företaget innehar (det vill säga direkta försäkringsavtal där företaget är *försäkringstagare)*. En *återförsäkringstagare* ska dock tillämpa denna standard på återförsäkringsavtal som det innehar.

▼M56

5. I syfte att underlätta beskriver denna standard varje företag som utfärdar ett försäkringsavtal som försäkringsgivare, oavsett om emittenten anses som försäkringsgivare i juridiska eller tillsynssammanhang. Alla hänvisningar i punkterna 3 (a)–3 (b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M och 46–49 till en försäkringsgivare ska även tolkas som hänvisningar till en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del.

▼B

6. Ett återförsäkringsavtal är ett slags försäkringsavtal. Följaktligen gäller allt som sägs om försäkringsavtal i denna standard även återförsäkringsavtal.

Inbäddade derivat

▼M53

7. IFRS 9 kräver att ett företag avskiljer vissa inbäddade derivat från värdkontraktet, värderar dem till deras *verkliga värde* och innefattar förändringar i deras verkliga värde i resultatet. IFRS 9 tillämpas på derivat som är inbäddade i ett försäkringsavtal såvida inte det inbäddade derivatet i sig självt är ett försäkringsavtal.

▼M53

8. Som ett undantag från kraven i IFRS 9 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. Kraven i IFRS 9 gäller dock en säljoption eller en återköpsoption som är inbäddad i ett försäkringsavtal om återköpsvärdena varierar i förhållande till förändringen i en finansiell variabel (såsom en aktiekurs, ett råvarupris eller ett index), eller en icke-finansiell variabel som inte är specifik för någon avtalspart. Dessa krav gäller dessutom även om ägarens 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).

▼B

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.

▼M53

12. För att dela upp ett avtal ska försäkringsgivaren

a) tillämpa denna standard på försäkringsdelen,

b) tillämpa IFRS 9 på depositionsdelen.

▼B

REDOVISNING OCH VÄRDERING

Tillfälligt undantag från vissa andra standarder

13. Punkterna 10–12 i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* innehåller kriterier som ett företag använder då det utvecklar redovisningsprinciper om ingen standard gäller särskilt för en post. Denna standard gör dock att försäkringsgivaren inte behöver tillämpa dessa kriterier på sina redovisningsprinciper rörande

a) försäkringsavtal som den utfärdar (inklusive hänförliga anskaffningsvärden och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som anges i punkterna 31 och 32), och

b) återförsäkringsavtal som den innehar.

14. Icke desto mindre undantar denna standard inte en försäkringsgivare från vissa av innebörderna hos kriterierna i punkterna 10–12 i IAS 8. I synnerhet ska en försäkringsgivare

a) inte redovisa som skuld några avsättningar för eventuella framtida krav, om dessa krav uppkommer enligt försäkringsavtal som inte finns vid ►M5 rapportperiodens slut ◄ (såsom katastrofvillkor och utjämningsvillkor).

b) göra den *förlustprövning* som beskrivs i punkterna 15–19.

c) ta bort en försäkringsskuld (eller del av försäkringsskuld) från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ endast när den avvecklas – det vill säga när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller förfaller.

d) inte kvitta

i) *återförsäkringstillgångar* mot de därtill hänförliga försäkringsskulderna, eller

ii) intäkt eller kostnad från återförsäkringsavtal mot kostnad eller intäkt från därtill hänförliga försäkringsavtal.

e) överväga huruvida dess återförsäkringstillgångar minskat i värde (se punkt 20).

Förlustprövning

15. En försäkringsgivare ska per varje balansdag pröva huruvida dess redovisade försäkringsskulder är adekvata, genom att göra aktuella uppskattningar av framtida kassaflöden enligt dess försäkringsavtal. Om denna bedömning visar att det redovisade värdet på dess försäkringsskulder (efter avdrag för hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som behandlas i punkterna 31 och 32) är inadekvat mot bakgrund av de uppskattade framtida kassaflödena, ska hela underskottet redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼B

16. Om en försäkringsgivare gör en förlustprövning som uppfyller angivna minimikrav, ställer denna standard inga ytterligare krav. Minimikraven är följande:

a) Prövningen beaktar nulägesbedömningar av alla avtalsenliga kassaflöden och av alla hänförliga kassaflöden såsom kostnader för hantering av skadeanspråk och även kassaflöden som härrör från inbäddade optioner och garantier.

b) Om prövningen visar att skulden inte är adekvat, redovisas hela underskottet i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

17. Om en försäkringsgivares redovisningsprinciper inte kräver en förlustprövning som uppfyller minimikraven i punkt 16, ska försäkringsgivaren

a) fastställa det redovisade värdet för de relevanta försäkringsskulderna ([1]) minus det redovisade värdet för

i) hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader, och

ii) hänförliga immateriella tillgångar, såsom sådana som förvärvats i ett företagsförvärv eller portföljöverlåtelse (se punkterna 31 och 32). Hänförliga återförsäkringstillgångar beaktas dock ej eftersom en försäkringsgivare redovisar dem separat (se punkt 20).

b) fastställa huruvida beloppet som anges i (a) är lägre än det redovisade värde som skulle krävas om de relevanta försäkringsskulderna låg inom tillämpningsområdet för IAS 37. Om det är lägre ska försäkringsgivaren redovisa hela skillnaden i resultatet och minska det redovisade värdet av de hänförliga förutbetalda anskaffningskostnaderna eller hänförliga immateriella tillgångarna eller öka det redovisade värdet av de relevanta försäkringsskulderna.

18. Om en försäkringsgivares förlustprövning uppfyller minimikraven i punkt 16, tillämpas testet på den sammanslagningsnivå som anges i testet. Om dess förlustprövning inte uppfyller dessa minimikrav ska den jämförelse som beskrivs i punkt 17 göras på nivån för en samling avtal som är föremål för i stort sett likartade risker och förvaltas tillsammans som en enda portfölj.

19. Beloppet som anges i punkt 17 (b) (det vill säga resultatet av att tillämpa IAS 37) ska återspegla framtida investeringsmarginaler (se punkterna 27–29) endast om det belopp som anges i punkt 17 (a) även återspeglar dessa marginaler.

Nedskrivning av återförsäkringstillgångar

20. Om en återförsäkringstagares återförsäkringstillgång minskar i värde, ska återförsäkringstagaren minska dess redovisade värde i motsvarande mån och redovisa nedskrivningen i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. En återförsäkringstillgång skrivs ned endast om

([1]) De relevanta försäkringsskulderna är de försäkringsskulder (och hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar) för vilka försäkringsgivarens redovisningsprinciper inte kräver en förlustprövning som uppfyller minimikraven i punkt 16.

▼B

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.

▼M56

Tillfälligt undantag från IFRS 9

20A. IFRS 9 behandlar redovisning av finansiella instrument och gäller för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare. I denna standard ges emellertid ett tillfälligt undantag för försäkringsgivare som uppfyller kriterierna i punkt 20B som innebär att försäkringsgivaren kan men inte behöver tillämpa IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* i stället för IFRS 9 för räkenskapsår som inleds före den 1 januari 2021. En försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska

a) följa de bestämmelser i IFRS 9 som är nödvändiga för att lämna upplysningar enligt punkterna 39B–39J i denna IFRS och

b) tillämpa alla övriga standarder för försäkringsgivarens finansiella instrument, med undantag för det som följer av punkterna 20A–20Q, 39B–39J och 46–47 i denna IFRS.

20B. En försäkringsgivare kan endast tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 om:

a) försäkringsgivaren inte tidigare har tillämpat någon version av IFRS 9 [1] utöver bestämmelserna om redovisning av vinster och förluster som härrör från finansiella skulder som identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1(c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9 och

b) verksamheten huvudsakligen är försäkringsrelaterad enligt beskrivningen i punkt 20D vid den årliga balansdag som närmast föregår den 1 april 2016 eller vid efterföljande årliga balansdag enligt punkt 20G.

20C. En försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 kan välja att endast tillämpa de bestämmelser om redovisning av vinster och förluster på finansiella skulder som identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9. Om en försäkringsgivare väljer att tillämpa dessa bestämmelser ska försäkringsgivaren tillämpa övergångsbestämmelserna i IFRS 9, lämna upplysning om att bestämmelserna har tillämpats och fortlöpande lämna de därtill rörande upplysningarna i punkterna 10–11 i IFRS 7 (i dess ändrade lydelse enligt IFRS 9 (2010)).

[1] IASB utfärdade på varandra följande versioner av IFRS 9 2009, 2010, 2013 och 2014.

▼**M56**

20D. En försäkringsgivares verksamhet är huvudsakligen försäkringsrelaterad om och endast om följande villkor uppfylls:

a) skuldernas redovisade värde med avseende på avtal som omfattas av denna IFRS, vilket inkluderar eventuella depositionsandelar eller inbäddade derivat som separerats från försäkringsavtal med tillämpning av punkterna 7–12 i denna IFRS, är betydande i jämförelse med det redovisade värdet av samtliga skulder och

b) andelen av det totala redovisade värdet för försäkringsrelaterade skulder (se punkt 20E) i förhållande till det totala redovisade värdet av samtliga skulder är

i) större än 90 procent eller

ii) mindre än eller lika med 90 procent men större än 80 procent, och försäkringsgivaren bedriver inte någon betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad (se punkt 20F).

20E. För tillämpningen av punkt 20D (b) ska försäkringsrelaterade skulder omfatta följande:

a) skulder från avtal som omfattas av denna IFRS enligt beskrivningen i punkt 20D (a),

b) skulder för investeringsavtal som inte är derivat som värderas till verkligt värde via resultatet med tillämpning av IAS 39 (inklusive de som har identifieras som redovisade till verkligt värde via resultatet där försäkringsgivaren har tillämpat bestämmelserna i IFRS 9 för redovisningen av vinster och förluster (se punkterna 20B (a) och 20C)) och

c) skulder som uppstått på grund av att försäkringsgivaren utfärdar eller fullgör förpliktelser enligt avtalen i (a) och (b). Exempel på sådana skulder omfattar derivat som används för att hantera risker som uppstått på grund av sådana avtal och de tillgångar som är knutna till dessa avtal, relevanta skatteskulder såsom uppskjutna skatteskulder för skattepliktiga temporära skillnader mellan skulder som uppstått på grund av dessa avtal, och emitterade skuldinstrument som inräknas i försäkringsgivarens lagstadgade kapital.

20F. Vid bedömningen av huruvida företaget bedriver betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad enligt punkt 20D (b) (ii) ska försäkringsgivaren beakta

a) endast den verksamhet genom vilken försäkringsgivaren kan generera intäkter och ådra sig kostnader och

b) kvantitativa eller kvalitativa faktorer (eller båda), inklusive publikt tillgänglig information såsom den industriklassificering som användare av finansiella rapporter tillämpar med avseende på försäkringsgivaren.

20G. I punkt 20B (b) anges att företaget ska bedöma om det kan tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 vid den årliga balansdag som närmast föregår den 1 april 2016. Efter detta datum gäller följande:

a) Ett företag som tidigare tillämpade det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska göra en omprövning av huruvida dess verksamhet huvudsakligen är försäkringsrelaterad vid den därpå följande årliga balansdagen om och endast om företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H–20I förändrades under det räkenskapsår som avslutades på detta datum.

▼**M56**

b) Ett företag som tidigare inte tillämpade det tillfälliga undantaget från IFRS 9 har rätt att göra en omprövning av huruvida dess verksamhet fortfarande huvudsakligen är försäkringsrelaterad vid den därpå följande årliga balansdag som infaller före den 31 december 2018 om och endast om företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H–20I förändrades under det räkenskapsår som avslutades på detta datum.

20H. Vid tillämpning av punkt 20G innebär en förändring i företagets verksamhet en förändring som

a) fastställs av företagsledningen på grund av externa eller interna förändringar,

b) har stor betydelse för företagets verksamhet och

c) kan påvisas för externa parter.

En sådan förändring inträffar således endast när företaget börjar eller upphör med en verksamhet som har stor betydelse för företaget eller som på ett betydande sätt ändrar omfattningen på någon del av verksamheten. Detta kan exempelvis inträffa när företaget har förvärvat, avyttrat eller avvecklat ett affärsområde.

20I. En förändring av företagets verksamhet i enlighet med punkt 20H förväntas vara mycket sällan förekommande. Vid tillämpningen av punkt 20G anses följande ändringar inte vara ändringar i företagets verksamhet:

a) En ändring i företagets finansieringsstruktur som i sig inte påverkar den verksamhet som genererar intäkter och innebär kostnader.

b) Företagets plan att sälja ett affärsområde, även om tillgångarna och skulderna klassificeras som att de innehas för försäljning enligt IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*. En plan på att sälja ett affärsområde skulle kunna förändra företagets verksamhet och ge upphov till en omprövning i framtiden men har ännu inte påverkat de skulder som anges i rapporten över finansiell ställning.

20J. Om ett företag efter omprövningen inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 (se punkt 20G (a)) får företaget fortsätta att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 endast fram till slutet av det räkenskapsår som påbörjades direkt efter omprövningen. Företaget ska dock tillämpa IFRS 9 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2021 eller senare. Om exempelvis ett företag den 31 december 2018 (slutet av räkenskapsåret) fastställer att det inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 enligt punkt 20G (a), kan företaget fortsätta att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 endast till och med den 31 december 2019.

▼**M56**

20K. En försäkringsgivare som tidigare valt att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 kan i början av varje efterföljande räkenskapsår oåterkalleligen välja att tillämpa IFRS 9.

Förstagångstillämpare

20L. En förstagångstillämpare enligt definitionen i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* kan tillämpa det tillfälliga undantag från IFRS 9 som beskrivs i punkt 20A om, och endast om, det uppfyller kriterierna i punkt 20B. Vid tillämpning av punkt 20B (b) ska förstagångstillämparen använda de redovisade värden som fastställts vid tillämpningen av IFRS på det datum som anges i den punkten.

20M. IFRS 1 innehåller bestämmelser och undantag som gäller för förstagångstillämpare. Dessa bestämmelser och undantag (exempelvis punkterna D16–D17 i IFRS 1) åsidosätter inte bestämmelserna i punkterna 20A–20Q och 39B–39J i denna IFRS. Exempelvis åsidosätter inte bestämmelserna och undantagen i IFRS 1 inte kravet att en förstagångstillämpare måste uppfylla kriterierna i punkt 20L för att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9.

20N. En förstagångstillämpare som lämnar upplysningar enligt punkterna 39B–39J ska tillämpa de bestämmelser och undantag i IFRS 1 som är relevanta för att göra de bedömningar som krävs för sådana upplysningar.

Tillfälligt undantag från särskilda bestämmelser i IAS 28

20O. Enligt punkterna 35–36 i IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint venture-företag* ska ett företag tillämpa enhetliga redovisningsprinciper vid användning av kapitalandelsmetoden. Trots detta kan ett företag för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2021 välja att behålla de redovisningsprinciper som tillämpas av intresseföretaget eller joint venture enligt följande:

a) företaget tillämpar IFRS 9 men intresseföretaget eller joint venture tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 eller

b) företaget tillämpar det tillfälliga undantaget från IFRS 9 men intresseföretaget eller joint venture tillämpar IFRS 9.

20P. När ett företag tillämpar kapitalandelsmetoden för att redovisa sitt innehav i ett intresseföretag eller joint venture gäller följande:

a) Om IFRS 9 tidigare tillämpats i de finansiella rapporter som använts för tillämpning av kapitalandelsmetoden för intresseföretaget eller joint venture (efter att ha beaktat eventuella justeringar som genomförts av företaget) ska IFRS 9 fortsätta att tillämpas.

▼M56

b) Om det tillfälliga undantaget från IFRS 9 tidigare tillämpats i de finansiella rapporter som använts för tillämpning av kapitalandelsmetoden för intresseföretaget eller joint venture (efter att ha beaktat eventuella justeringar som genomförts av företaget) kan IFRS 9 tillämpas i fortsättningen.

20Q. Ett företag kan tillämpa punkterna 20O och 20P (b) separat för varje intresseföretag eller joint venture.

▼B

Byten av redovisningsprinciper

21. Punkterna 22–30 gäller både byten som görs av en försäkringsgivare som redan tillämpar IFRS och byten som görs av en försäkringsgivare som använder IFRS för första gången.

22. En försäkringsgivare får byta sina redovisningsprinciper om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov av att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. En försäkringsgivare ska bedöma relevans och tillförlitlighet enligt kriterierna i IAS 8.

23. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för försäkringsavtal ska en försäkringsgivare visa att bytet gör att de finansiella rapporterna i ännu högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier. De följande särskilda frågorna diskuteras nedan

a) aktuella räntor (punkt 24),

b) att fortsätta tillämpa befintlig praxis (punkt 25),

c) försiktighet (punkt 26),

d) framtida investeringsmarginaler (punkterna 27–29), och

e) skuggredovisning (punkt 30).

Aktuella marknadsräntor

24. En försäkringsgivare har tillåtelse att, men behöver inte, byta sina redovisningsprinciper så att den omvärderar identifierade försäkringsskulder [1] så att de återspeglar aktuella marknadsräntor och redovisar förändringar i dessa skulder i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Per den tidpunkten kan den även införa redovisningsprinciper som kräver andra aktuella uppskattningar och antaganden om de identifierade skulderna. Valet i den här punkten gör det möjligt för en försäkringsgivare att byta sina redovisningsprinciper för identifierade skulder, utan att tillämpa dessa principer konsekvent på alla liknande skulder som annars skulle krävas enligt IAS 8. Om en försäkringsgivare identifierar skulder för detta val, ska den fortsätta att tillämpa aktuella marknadsräntor (och, i tillämpliga fall, de övriga aktuella uppskattningarna och antagandena) konsekvent under alla perioder på alla dessa skulder tills de har avvecklats.

[1] I den här punkten innefattar försäkringsskulder hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som diskuteras i punkterna 31 och 32.

▼B

Att fortsätta tillämpa befintlig praxis

25. En försäkringsgivare kan fortsätta med följande metoder, men att införa någon av dem uppfyller inte punkt 22

a) att värdera försäkringsskulder utan diskontering.

b) att värdera avtalsenliga rättigheter till framtida förvaltningsavgifter till ett belopp som överstiger deras verkliga värde enligt vad som framgår vid en jämförelse med aktuella avgifter som tas ut av andra aktörer på marknaden för liknande tjänster. Det är troligt att det verkliga värdet vid dessa avtalsenliga rättigheters början motsvarar erlagda 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 ska den inte införa ytterligare försiktighet.

Framtida investeringsmarginaler

27. En försäkringsgivare behöver inte byta sina redovisningsprinciper för försäkringsavtal för att eliminera framtida investeringsmarginaler. Men om inte annat kan påvisas antas att en försäkringsgivares finansiella rapporter kommer att bli mindre relevanta och tillförlitliga om den inför en redovisningsprincip som återspeglar framtida investeringsmarginaler vid värderingen av försäkringsavtal såvida inte dessa marginaler påverkar avtalsenliga betalningar. Två exempel på redovisningsprinciper som återspeglar dessa marginaler är

a) använda en diskonteringssats som återspeglar den uppskattade avkastningen från försäkringsgivarens tillgångar, eller

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.

▼B

28. En försäkringsgivare kan åsidosätta det antagande som anges i punkt 27 endast om de övriga komponenterna i ett byte av redovisningsprinciper ökar relevansen och tillförlitligheten i dess finansiella rapporter tillräckligt för att uppväga minskningen i relevans och tillförlitlighet som innefattandet av framtida investeringsmarginaler lett till. Ponera exempelvis att en försäkringsgivares befintliga redovisningsprinciper för försäkringsavtal innebär överdrivet försiktiga antaganden som gjorts vid avtalets början och till en diskonteringssats som föreskrivs av en tillsynsmyndighet utan direkt hänvisning till marknadsförhållanden, och inte beaktar vissa inbäddade optioner och garantier. Försäkringsgivaren skulle kunna göra sina finansiella rapporter mer relevanta och inte mindre tillförlitliga genom att gå över till en heltäckande investerarinriktad redovisningsgrund som används i stor utsträckning och som innebär

a) aktuella uppskattningar och antaganden,

b) en rimlig (men inte överdrivet försiktig) justering för att återspegla risk och ovisshet,

c) värderingar som återspeglar både realvärdet och tidsvärdet för inbäddade optioner och garantier, och

d) en aktuell diskonteringssats, även om den diskonteringsräntan återspeglar den uppskattade avkastningen på försäkringsgivarens tillgångar.

29. I vissa värderingsmetoder används diskonteringssatsen för att fastställa nuvärdet av en framtida vinstmarginal. Den vinstmarginalen hänförs sedan till olika perioder med hjälp av en formel. I dessa metoder påverkar diskonteringssatsen värderingen av skulden endast indirekt. I synnerhet har användandet av en mindre ändamålsenlig diskonteringssats en begränsad eller ingen effekt på värderingen av skulden vid avtalets början. I andra metoder fastställer emellertid diskonteringssatsen värderingen av skulden direkt. I det senare fallet är det högst osannolikt att en försäkringsgivare skulle kunna åsidosätta det antagande som anges i punkt 27 eftersom introducerandet av en tillgångsbaserad diskonteringssats har en mer betydande effekt.

Skuggredovisning

30. I vissa redovisningsmodeller har realiserade vinster och förluster på en försäkringsgivares tillgångar en direkt inverkan på värderingen av alla eller vissa av (a) dess försäkringsskulder, (b) hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader och (c) hänförliga immateriella tillgångar, såsom de som anges i punkterna 31 och 32. En försäkringsgivare tillåts, men måste inte, byta sina redovisningsprinciper så att en redovisad men orealiserad vinst eller förlust på en tillgång påverkar dessa värderingar på samma sätt som en realiserad vinst eller förlust gör. ►**M5** Följdjusteringen av försäkringsskulden (eller förutbetalda anskaffningskostnader eller immateriella tillgångar) ska redovisas i övrigt totalresultat endast om de orealiserade vinsterna eller förlusterna redovisas i övrigt totalresultat. ◄ Denna metod kallas ibland ”skuggredovisning”.

▼B

Försäkringsavtal som förvärvats i ett företagsförvärv eller samgående eller i en portföljöverlåtelse

31. För att uppfylla IFRS 3 ska en försäkringsgivare vid förvärvstidpunkten till verkligt värde värdera de övertagna försäkringsskulderna och de försäkringstillgångar som förvärvats i ett rörelseförvärv. En försäkringsgivare tillåts dock, men måste inte, använda en utökad redovisning som delar upp det verkliga värdet för de förvärvade försäkringsavtalen i två delar

a) en skuld som beräknas i enlighet med försäkringsgivarens redovisningsprinciper för försäkringsavtal som den utfärdar, och

b) en immateriell tillgång som representerar skillnaden mellan (i) det verkliga värdet på de avtalsenliga försäkringsrättigheter som förvärvats och försäkringsförpliktelserna man påtagit sig och (ii) det belopp som anges i (a). Den efterföljande värderingen av denna tillgång ska stämma överens med värderingen av den hänförliga försäkringsskulden.

32. En försäkringsgivare som förvärvar en portfölj med försäkringsavtal kan använda den utökade redovisning som beskrivs i punkt 31.

33. De immateriella tillgångarna som anges i punkterna 31 och 32 undantas från tillämpningsområdet för IAS 36, *Nedskrivningar,* och IAS 38. IAS 36 och IAS 38 gäller dock kundregister och kundrelationer som återspeglar förväntning om framtida avtal som inte är del av de avtalsenliga försäkringsrättigheter och avtalsenliga försäkringsförpliktelser som existerade vid tidpunkten för ett rörelseförvärv eller en portföljöverlåtelse.

Diskretionära delar

Diskretionära delar i försäkringsavtal

▼M53

34. Vissa försäkringsavtal innehåller både en diskretionär del och en *garantidel*. Utfärdaren av ett sådant avtal

▼B

a) får, men behöver inte, redovisa garantidelen separat i förhållande till den diskretionära delen. Om utfärdaren inte redovisar dem separat, ska den klassificera hela avtalet som en skuld. Om utfärdaren klassificerar dem separat, ska den klassificera garantidelen som en skuld.

b) ska, om den redovisar den diskretionära delen separat från garantidelen, klassificera denna del antingen som en skuld eller en separat del av eget kapital. Denna standard anger inte hur utfärdaren bestämmer huruvida denna del är en skuld eller eget kapital. Utfärdaren kan dela upp delen i en skulddel och en egetkapitaldel och ska använda en konsekvent redovisningsprincip för den uppdelningen. Utfärdaren ska inte klassificera denna del som en mellankategori som varken är skuld eller eget kapital.

▼B

c) kan redovisa alla erhållna premier som intäkt utan att skilja ut någon del som är hänförlig till egetkapitaldelen. Förändringarna som detta leder till i garantidelen och i den del av den diskretionära delen som klassificeras som skuld ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄. Om hela eller en del av den diskretionära delen klassificeras som eget kapital, kan en del av resultatet hänföras till delen (på samma sätt som en del kan hänföras till ►M11 innehav utan bestämmande inflytande ◄). Utfärdaren ska redovisa den del av resultatet som är hänförligt till en eventuell egetkapitaldel i en diskretionär del som en fördelning av resultatet, inte som kostnad eller intäkt (se IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*).

▼M53

d) ska, om avtalet innehåller ett inbäddat derivat som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9, tillämpa IFRS 9 på det inbäddade derivatet.

▼B

e) ska, i alla avseenden som inte beskrivs i punkterna 14–20 och 34 (a)–(d), fortsätta att använda sina befintliga redovisningsprinciper för sådana avtal, såvida den inte byter dessa redovisningsprinciper på ett sätt som är i enlighet med punkterna 21–30.

Diskretionära delar i finansiella instrument

▼M53

35. Kraven i punkt 34 gäller även ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del. Dessutom:

a) Om utfärdaren klassificerar hela den diskretionära delen som en skuld ska den göra förlustprövning enligt punkterna 15–19 på hela avtalet (det vill säga både garantidelen och den diskretionära delen); utfärdaren behöver inte bestämma det belopp som skulle uppkomma vid tillämpning av IFRS 9 på garantidelen.

b) Om utfärdaren klassificerar hela eller delar av den delen som en separat del av eget kapital, ska skulden som redovisas för hela avtalet inte vara mindre än det belopp som skulle uppkomma om IFRS 9 tillämpades på garantidelen. Det beloppet ska innefatta realvärdet för en option att återköpa avtalet, men behöver inte innefatta dess tidsvärde om punkt 9 undantar denna option från värdering till verkligt värde. Utfärdaren behöver inte lämna information om det belopp som skulle bli resultatet av att tillämpa IFRS 9 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.

▼B

c) även om dessa avtal är finansiella instrument, kan utfärdaren fortsätta att redovisa premierna för de här avtalen som intäkt och som kostnad redovisa den ökning av skuldens redovisade värde som blir följden.

d) även om dessa avtal är finansiella instrument, ska en emittent som tillämpar punkt 20 (b) i IFRS 7 på avtal som innehåller en diskretionär del lämna upplysning om de sammanlagda räntekostnader som redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, men behöver inte beräkna sådana räntekostnader enligt effektivräntemetoden.

▼M56

35A. De tillfälliga undantagen i punkterna 20A, 20L och 20O samt överlappningsmetoden i punkt 35B är också tillgängliga för en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del. Samtliga hänvisningar i punkterna 3 (a)–3 (b), 20A–20Q, 35B–35N, 39B–39M och 46–49 till en försäkringsgivare ska därför tolkas som att de även gäller en emittent av ett finansiellt instrument som innehåller en diskretionär del.

KLASSIFICERING

Överlappningsmetoden

35B. En försäkringsgivare får men måste inte tillämpa överlappningsmetoden på identifierade finansiella tillgångar. En försäkringsgivare som tillämpar överlappningsmetoden ska göra följande:

a) Omklassificera mellan resultat och övrigt totalresultat ett belopp som ger ett resultat i slutet av rapportperioden för de identifierade finansiella tillgångarna som är samma resultat som om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39 på de identifierade finansiella tillgångarna. Det omklassificerade beloppet är således samma som skillnaden mellan

i) det belopp som redovisas i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna med tillämpning av IFRS 9 och

ii) det belopp som skulle ha redovisats i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39.

b) Tillämpa samtliga övriga tillämpliga IFRS-standarder för dess finansiella instrument, med undantag för vad som anges i punkterna 35B–35N, 39K–39M och 48–49 i denna IFRS-standard.

35C. En försäkringsgivare kan endast välja att använda den överlappningsmetod som beskrivs i punkt 35B när försäkringsgivaren börjar tillämpa IFRS 9 för första gången, inklusive när försäkringsgivaren för första gången tillämpar IFRS 9 efter att ha tillämpat:

a) det tillfälliga undantag från IFRS 9 som beskrivs i punkt 20A eller

b) endast bestämmelserna om redovisning av vinster och förluster som härrör från finansiella skulder som identifierats som värderade till sitt verkliga värde via resultatet som anges i punkterna 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5– B5.7.20 i IFRS 9.

35D. En försäkringsgivare ska redovisa det belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat genom att tillämpa överlappningsmetoden

a) i resultatet som en separat post och

b) i övrigt totalresultat som en separat komponent av övrigt totalresultat.

▼**M56**

35E. Överlappningsmetoden kan tillämpas för en finansiell tillgång om och endast om följande kriterier är uppfyllda:

a) den värderas till sitt verkliga värde via resultatet med tillämpning av IFRS 9 men skulle inte ha värderats till verkligt värde via resultatet i sin helhet med tillämpning av IAS 39 och

b) den innehas inte inom ramen för en verksamhet som inte är relaterad till de avtal som omfattas av denna IFRS. Exempel på finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden inte kan tillämpas är tillgångar som innehas inom ramen för bankverksamhet eller finansiella tillgångar som innehas av fonder sammankopplade med investeringsavtal som inte omfattas av denna IFRS.

35F. En försäkringsgivare kan identifiera en finansiell tillgång för vilken överlappningsmetoden kan tillämpas när försäkringsgivaren väljer att tillämpa överlappningsmetoden (se punkt 35C). Försäkringsgivaren kan senare identifiera en finansiell tillgång för vilken överlappningsmetoden kan tillämpas när och endast när

a) tillgången redovisas för första gången i rapporten över finansiell ställning eller

b) tillgången nyligen har uppfyllt kriteriet i punkt 35E (b), vilket tidigare inte var fallet.

35G. En försäkringsgivare kan identifiera finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden kan tillämpas genom att tillämpa punkt 35F på varje enskilt instrument.

35H. I förekommande fall gäller följande vid tillämpning av överlappningsmetoden för en nyligen identifierad finansiell tillgång genom tillämpning av punkt 35F (b):

a) tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för identifieringen ska vara det nya upplupna anskaffningsvärdet och

b) den effektiva räntan ska baseras på tillgångens verkliga värde vid tidpunkten för identifieringen.

35I. Företaget ska fortsätta att tillämpa överlappningsmetoden för den finansiella tillgången tills tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dock göra följande:

a) Den finansiella tillgången ska upphöra att identifieras som en tillgång när den inte längre uppfyller kriteriet i punkt 35E (b). Exempelvis uppfyller en finansiell tillgång inte längre detta kriterium när ett företag överför tillgången så att den innehas inom ramen för bankverksamhet eller när ett företag upphör att vara försäkringsgivare.

b) Företaget får i början av varje räkenskapsår upphöra med tillämpningen av överlappningsmetoden för samtliga identifierade finansiella tillgångar. Ett företag som väljer att inte längre tillämpa överlappningsmetoden ska tillämpa IAS 8 för att redovisa bytet av redovisningsprincip.

▼M56

35J. När ett företag upphör att identifiera en finansiell tillgång enligt punkt 35I (a) ska företaget omklassificera det saldo som rör den finansiella tillgången från övrigt totalresultat till resultat som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

35K. Om ett företag upphör med överlappningsmetoden i enlighet med det val som anges i punkt 35I (b) eller på grund av att det inte längre är försäkringsgivare ska överlappningsmetoden därefter inte tillämpas. En försäkringsgivare som har valt att tillämpa överlappningsmetoden (se punkt 35C) men inte har några identifierbara finansiella tillgångar för tillämpning av metoden (se punkt 35E) kan senare tillämpa överlappningsmetoden när den har identifierbara finansiella tillgångar.

Samverkan med andra bestämmelser

35L. Punkt 30 i denna IFRS möjliggör ett förfarande som ibland beskrivs som ”skuggredovisning”. Om en försäkringsgivare tillämpar överlappningsmetoden kan skuggredovisning vara tillämpligt.

35M. Att omklassificera ett belopp från resultat till övrigt totalresultat genom att tillämpa punkt 35B kan få följdeffekter för att inkludera andra belopp i övrigt totalresultat, såsom inkomstskatter. En försäkringsgivare ska tillämpa relevant IFRS, såsom IAS 12 *Inkomstskatter*, för att fastställa sådana följdeffekter.

Förstagångstillämpare

35N. Om en förstagångstillämpare väljer att tillämpa överlappningsmetoden, ska jämförelsesiffror räknas om så att de speglar överlappningsmetoden om och endast om förstagångstillämparen räknar om jämförelsesiffror i enlighet med IFRS 9 (se punkterna E1–E2 i IFRS 1).

▼B

UPPLYSNINGAR

Förklaring av redovisade belopp

36. En försäkringsgivare ska lämna upplysningar som identifierar och förklarar de belopp som härrör från försäkringsavtal i sina finansiella rapporter.

37. I enlighet med punkt 36 ska en försäkringsgivare lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för försäkringsavtal och hänförliga tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

b) de redovisade tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna (och om den redovisar sin ►M5 rapport över kassaflöden ◄ med den direkta metoden, kassaflödena) som härrör från försäkringsavtal. Om försäkringsgivaren är återförsäkringstagare ska den dessutom lämna upplysning om

i) vinster och förluster som redovisats i resultatet vid köp av återförsäkring, och

ii) om återförsäkringstagaren skjuter upp och skriver av vinster och förluster vid köp av återförsäkring, periodens avskrivning och restvärdena i början och slutet av perioden.

▼B

c) det sätt som används för att fastställa de antaganden som har störst effekt på beräkningen av de redovisade värden som beskrivs i (b). Där det är praktiskt genomförbart ska en försäkringsgivare även lämna kvantifierade upplysningar om dessa antaganden.

d) effekten av förändringar i de antaganden som används för att värdera försäkringstillgångar och försäkringsskulder, och då separat visa effekten av varje förändring som har en väsentlig inverkan på de finansiella rapporterna.

e) avstämning av förändringar i försäkringsskulder, återförsäkringstillgångar och eventuella hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader.

Karaktär på och omfattning av risker som härrör från försäkringsavtal

38. En försäkringsgivare ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären på och omfattningen av de risker som härrör från försäkringsavtal.

39. I enlighet med punkt 38 ska en försäkringsgivare lämna upplysning om

a) sina mål, principer och förfaranden för hantering av risker som härrör från försäkringsavtal och de metoder som används för hantera dessa risker.

b) [struken]

c) upplysning om *försäkringsrisk* (både före och efter att risken minskats genom återförsäkring), inklusive information om

i) känsligheten för försäkringsrisk (se punkt 39A).

ii) koncentrationer av försäkringsrisk, inklusive en beskrivning av hur koncentrationerna fastställs av ledningen och en beskrivning av gemensamma riskfaktorer som identifierar varje koncentration (exempelvis typ av försäkrad händelse, geografiskt område eller valuta).

iii) faktiska skadeanspråk jämfört med tidigare uppskattningar (det vill säga skadeanspråkens utveckling). De upplysningar som lämnas om skadeanspråkens utveckling ska gå tillbaka till den period då det första väsentliga anspråket uppkom för vilket det fortfarande finns en osäkerhet vad gäller beloppet och tidpunkten för betalningen av anspråken, men behöver inte gå mer än tio år tillbaka i tiden. En försäkringsgivare behöver inte lämna sådana upplysningar för anspråk där ovissheten om belopp och tidpunkt för betalning av anspråket vanligen skingras inom ett år.

▼M19

d) information om kreditrisk, likviditetsrisk och marknadsrisk som skulle krävas enligt punkterna 31–42 i IFRS 7 om försäkringsavtalen omfattades av tillämpningsområdet för IFRS 7. Men

i) en försäkringsgivare behöver inte lämna upplysningar i form av den löptidsanalys som krävs enligt punkt 39 (a) och (b) i IFRS 7 om företaget i stället lämnar upplysningar om beräknad tidpunkt för nettokassautflödet från redovisade försäkringsskulder. Detta kan ha formen av en analys med uppskattade tidpunkter för de belopp som redovisas i rapporten över finansiell ställning.

▼B

ii) om en försäkringsgivare använder en alternativ metod, exempelvis inbäddat värde, för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, kan försäkringsgivaren använda den känslighetsanalysen för att uppfylla kraven i punkt 40 (a) i IFRS 7. Försäkringsgivare ska då även tillhandahålla de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7

e) uppgifter om exponering för marknadsrisk som härrör från de inbäddade derivat som är en del av ett värdförsäkringsavtal om försäkringsgivaren inte behöver värdera de inbäddade derivaten till verkligt värde och inte heller gör det.

39A. I enlighet med punkt 39 (c) (i) ska en försäkringsgivare lämna upplysning om antingen (a) eller (b) enligt följande:

►M5 a) en känslighetsanalys som utvisar hur resultatet och eget kapital hade påverkats om det hade skett rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln vid rapportperiodens slut, de metoder och antaganden som använts vid upprättandet av känslighetsanalysen samt alla förändringar i använda metoder och antaganden sedan föregående period. ◄ Om en försäkringsgivare emellertid använder en alternativ metod för att hantera känslighet för förändringar i marknadsförhållanden, såsom inbäddat värde, kan försäkringsgivaren uppfylla detta krav genom att lämna upplysning om denna alternativa känslighetsanalys och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 41 i IFRS 7.

b) kvalitativa upplysningar om känslighet och upplysningar om de villkor och förutsättningar avseende försäkringsavtal som har en väsentlig inverkan på storleken på samt tidpunkt och risker för försäkringsgivarens framtida kassaflöden.

▼M56

Upplysningar om det tillfälliga undantaget från IFRS 9

39B. En försäkringsgivare som väljer att tillämpa det tillfälliga undantaget från IFRS 9 ska lämna upplysningar som gör att användare av finansiella rapporter kan

a) förstå på vilket sätt försäkringsgivaren uppfyller kravet för tillämpning av det tillfälliga undantaget och

b) jämföra försäkringsgivare som tillämpar det tillfälliga undantaget med företag som tillämpar IFRS 9.

▼**M56**

39C. För att uppfylla kraven i punkt 39B (a) ska en försäkringsgivare lämna upplysning om att det tillfälliga undantaget från IFRS 9 tillämpas och hur försäkringsgivaren på det datum som anges i punkt 20B (b) kom fram till att denne uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9, inklusive följande:

a) om det redovisade värdet för försäkringsgivarens skulder som härrör från avtal som omfattas av denna IFRS (dvs. de skulder som beskrivs i punkt 20E (a)) var mindre än eller lika med 90 procent av det totala redovisade värdet för försäkringsgivarens samtliga skulder, karaktären på och det redovisade värdet för de skulder som rör försäkringar som inte är skulder som härrör från avtal som omfattas av denna IFRS (dvs. de skulder som beskrivs i punkterna 20E (b) och 20E (c)),

b) om den procentuella andelen av det totala redovisade värdet av försäkringsgivarens skulder som rör försäkringar i förhållande till det totala redovisade värdet av samtliga skulder var mindre eller lika med 90 procent men större än 80 procent, hur försäkringsgivaren kom fram till att denne inte bedriver betydande verksamhet som inte är försäkringsrelaterad, inklusive det underlag försäkringsgivaren baserade fastställandet på, och

c) om försäkringsgivaren uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9 på grundval av en omprövning med tillämpning av punkt 20G (b):

   i) anledningen till omprövningen,

   ii) det datum då den relevanta förändringen av verksamheten gjordes, och

   iii) en detaljerad förklaring till förändringen av försäkringsgivarens verksamhet och en kvalitativ beskrivning av effekten av förändringen på försäkringsgivarens finansiella rapporter.

39D. Om ett företag vid tillämpning av punkt 20G (a) kommer fram till att dess verksamhet inte längre till största delen är förknippad med försäkring ska det lämna följande upplysningar varje rapportperiod innan det börjar tillämpa IFRS 9:

a) det faktum att företaget inte längre uppfyller kraven för det tillfälliga undantaget från IFRS 9,

b) det datum då den relevanta förändringen av verksamheten inträffade, och

c) en detaljerad förklaring av förändringen av företagets verksamhet och en kvalitativ beskrivning av effekten av förändringen på företagets finansiella rapporter.

39E. För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska en försäkringsgivare lämna upplysningar om det verkliga värdet i slutet av rapportperioden och förändringen av det verkliga värdet under perioden var för sig för följande två grupper av finansiella tillgångar:

a) finansiella tillgångar med avtalsvillkor som vid särskilda datum ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av räntor och kapitalbelopp på det utestående kapitalbeloppet (dvs. finansiella tillgångar som uppfyller villkoren i punkterna 4.1.2 (b) och 4.1.2A (b) i IFRS 9), med undantag för sådana finansiella tillgångar som uppfyller definitionen av att innehas för handel som anges i IFRS 9, eller som förvaltas och utvärderas resultatmässigt baserat på verkligt värde (se punkt B4.1.6 i IFRS 9),

▼**M56**

b) samtliga finansiella tillgångar som inte anges i punkt 39E (a), dvs. alla finansiella tillgångar

i) med avtalsvillkor som inte vid särskilda datum ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av räntor och kapitalbelopp på det utestående kapitalbeloppet,

ii) som uppfyller definitionen av innehav för handel i IFRS 9, eller

iii) som förvaltas och utvärderas resultatmässigt baserat på verkligt värde.

39F. När försäkringsgivaren lämnar upplysningar enligt punkt 39E gäller följande:

a) försäkringsgivaren får betrakta den finansiella tillgångens redovisade värde beräknat i enlighet med IAS 39 som en rimlig uppskattning av dess verkliga värde i de fall försäkringsgivaren inte behöver lämna upplysningar om dess verkliga värde i enlighet med punkt 29 (a) i IFRS 7 (dvs. kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder) och

b) försäkringsgivaren ska använda den detaljnivå som krävs för att användare av de finansiella rapporterna ska förstå de finansiella tillgångarnas karaktär.

39G. För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska försäkringsgivaren lämna upplysningar om kreditriskexponering, inklusive betydande koncentrationer av kreditrisk, förknippad med de finansiella tillgångar som beskrivs i punkt 39E (a). Försäkringsgivaren ska lämna åtminstone följande upplysningar för dessa finansiella tillgångar i slutet av rapportperioden:

a) per kreditriskbetyg enligt definitionen i IFRS 7, det redovisade värdet med tillämpning av IAS 39 (beträffande finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, före justering för eventuella nedskrivningar),

b) för de finansiella tillgångar som beskrivs i punkt 39E (a) som inte har en låg kreditrisk i slutet av rapportperioden, det verkliga värdet och det redovisade värdet med tillämpning av IAS 39 (beträffande finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, före justering för eventuella nedskrivningar). Med avseende på dessa upplysningar anges i punkt B5.5.22 i IFRS 9 kraven för när ett finansiellt instruments kreditrisk bedöms som liten.

39H. För att uppfylla kraven i punkt 39B (b) ska försäkringsgivaren lämna upplysningar om var en användare av finansiella rapporter kan erhålla publikt tillgänglig IFRS 9-information som gäller ett företag inom den företagsgrupp som inte tillhandahålls i gruppens konsoliderade finansiella rapporter för den berörda rapportperioden. Sådan IFRS 9-information finns exempelvis att tillgå i de publikt tillgängliga individuella eller separata finansiella rapporterna för ett företag inom företagsgruppen som har tillämpat IFRS 9.

39I. Om ett företag väljer att tillämpa undantaget i punkt 20O från särskilda bestämmelser i IAS 28 ska det lämna en upplysning om detta.

▼M56

39J. Om ett företag har tillämpat det tillfälliga undantaget från IFRS 9 vid redovisning av en investering i ett intresseföretag eller joint venture med hjälp av kapitalandelsmetoden (se till exempel punkt 20O (a)) ska företaget utöver den information som krävs enligt IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag* lämna uppgift om följande:

a) den information som anges i punkterna 39B–39H för varje intresseföretag eller joint venture som är väsentligt för företaget. Beloppen som anges ska vara de som ingår i de finansiella rapporterna för intresseföretaget eller joint venture upprättade enligt IFRS efter beaktande av eventuella justeringar som gjorts av företaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden (se punkt B14 (a) i IFRS 12) snarare än företagets andel av dessa belopp,

b) den sammanlagda kvantitativa information som anges i punkterna 39B–39H för samtliga enskilda intresseföretag eller joint ventures som inte är väsentliga för företaget. De sammanlagda värdena ska

i) vara företagets andel av dessa belopp, och

ii) anges separat för intresseföretag respektive joint ventures.

Upplysningar om överlappningsmetoden

39K. En försäkringsgivare som tillämpar överlappningsmetoden ska lämna upplysningar för att användare av finansiella rapporter ska förstå följande:

a) hur det totala belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden beräknas och

b) effekten av omklassificeringen på de finansiella rapporterna.

39L. För att uppfylla kraven i punkt 39K ska försäkringsgivaren lämna följande upplysningar:

a) det faktum att försäkringsgivaren tillämpar överlappningsmetoden,

b) det redovisade värdet av de finansiella tillgångarna i slutet av rapportperioden för vilken försäkringsgivaren tillämpar överlappningsmetoden per klass av finansiella tillgångar,

c) grunden för identifiering av finansiella tillgångar för överlappningsmetoden, inklusive en förklaring rörande eventuella identifierade finansiella tillgångar som innehas utanför den legala enhet som utfärdar avtal som omfattas av denna IFRS,

d) en förklaring av det totala belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden så att användarna av de finansiella rapporterna kan förstå varifrån beloppet härrör, inklusive följande:

i) det belopp som redovisas i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna med tillämpning av IFRS 9 och

ii) det belopp som skulle ha redovisats i resultatet för de identifierade finansiella tillgångarna om försäkringsgivaren hade tillämpat IAS 39.

▼M56

e) effekten av den omklassificering som anges i punkterna 35B och 35M med avseende på varje enskild post i resultatet och

f) om försäkringsgivaren under rapportperioden har gjort en förändring av de finansiella tillgångar för vilka överlappningsmetoden tillämpas:

i) det belopp som omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden med avseende på de nya finansiella tillgångar som identifierats för tillämpning av överlappningsmetoden (se punkt 35F (b)),

ii) det belopp som skulle ha omklassificerats mellan resultat och övrigt totalresultat under rapportperioden för de finansiella tillgångar för vilka identifiering för tillämpning av överlappningsmetoden upphört (se punkt 35I (a)), och

iii) det belopp som omklassificerats under rapportperioden till resultat från ackumulerat övrigt totalresultat för sådana finansiella tillgångar för vilka identifiering för tillämpning av överlappningsmetoden upphört (se punkt 35J).

39M. Om ett företag tillämpar överlappningsmetoden vid redovisning av sina investeringar i ett intresseföretag eller i ett joint venture med tillämpning av kapitalandelsmetoden ska företaget lämna följande upplysningar enligt IFRS 12:

a) den information som anges i punkterna 39K–39L för varje intresseföretag eller joint venture som är väsentligt för företaget. Beloppen som anges ska vara de som ingår i de finansiella rapporterna för intresseföretaget eller joint venture upprättade enligt IFRS efter beaktande av eventuella justeringar som gjorts av företaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden (se punkt B14 (a) i IFRS 12) snarare än företagets andel av dessa belopp,

b) den kvantitativa information som anges i punkterna 39K–39L (d) och 39L (f) och effekten av omklassificeringen som beskrivs i punkt 35B på resultat och övrigt totalresultat sammanlagt för alla intresseföretag eller joint ventures som inte är väsentliga för företaget. De sammanlagda värdena ska

i) vara företagets andel av dessa belopp och

ii) anges separat för intresseföretag respektive joint ventures.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

40. Övergångsbestämmelserna i punkterna 41–45 gäller både ett företag som redan tillämpar IFRS när det för första gången tillämpar denna standard och företag som tillämpar IFRS för första gången (en förstagångstillämpare).

41. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

41A. *Financial Guarantee Contracts* (ändringar i IAS 39 och IFRS 4), som publicerades i augusti 2005, ändrade punkterna 4 (d), B18 (g) och B19 (f). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och samtidigt tillämpa de hänförliga ändringarna i IAS 39 och IAS 32 ([1]).

▼M5

41B. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 30. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M33

41E. IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼M52

41G. IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att punkterna 4 a och 4 c, B7, B18 h och B21 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼M53

41H. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 4, 7, 8, 12, 34, 35, 45, bilaga A och punkterna B18–B20, och strök punkterna 41C, 41D och 41F. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M54

41I. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa detta ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

Upplysningar

42. Ett företag behöver inte tillämpa upplysningskraven i denna standard på jämförande information som avser räkenskapsår som börjar före 1 januari 2005, utom för de upplysningar som krävs enligt punkt 37 (a) och (b) om redovisningsprinciper och redovisade tillgångar, skulder, intäkter och kostnader (och kassaflöden om den direkta metoden används).

43. Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav enligt punkterna 10–35 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta. Ibland är det inte praktiskt genomförbart att utföra förlustprövning (punkterna 15–19) på sådan jämförande information, men det är högst osannolikt att det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa andra krav i punkterna 10–35 på sådan jämförande information. I IAS 8 förklaras begreppet ”praktiskt ogenomförbart”.

44. Vid tillämpning av punkt 39 (c) (iii), behöver ett företag inte lämna upplysningar om skadeanspråks utveckling som inträffade mer än fem år före slutet av det första räkenskapsår för vilket det tillämpar denna standard. Dessutom, om det när ett företag för första gången tillämpar

([1]) När ett företag tillämpar IFRS 7, ersätts referensen till IAS 32 med en referens till IFRS 7.

▼B

denna standard är praktiskt ogenomförbart att upprätta information om skadeanspråkens utveckling som skedde före början av det första räkenskapsår för vilket ett företag redovisar fullständig jämförande information som överensstämmer med denna standard, ska företaget lämna upplysning om detta.

Omidentifiering av finansiella tillgångar

▼M53

45. Trots vad som sägs i punkt 4.4.1 i IFRS 9, när en försäkringsgivare byter redovisningsprinciper för försäkringsskulder, tillåts den, men måste inte, omklassificera vissa eller alla av sina finansiella tillgångar så att de värderas till verkligt värde via resultatet. 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.

▼M56

Tillämpningen av IFRS 4 tillsammans med IFRS 9

Tillfälligt undantag från IFRS 9

46. *Tillämpning av IFRS 9* Finansiella instrument *tillsammans med IFRS 4* Försäkringsavtal (ändringar i IFRS 4), som utfärdades i september 2016, innebar ändring av punkterna 3 och 5, tillägg av punkterna 20A–20Q, 35A och 39B–39J samt tillägg av rubriker efter punkterna 20, 20K, 20N och 39A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar, som gör att försäkringsgivare som uppfyller särskilda kriterier kan tillämpa ett tillfälligt undantag från IFRS 9 för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

47. Ett företag som lämnar de upplysningar som krävs enligt punkterna 39B–39J ska tillämpa de relevanta övergångsbestämmelserna i IFRS 9 för att göra de bedömningar som krävs för att lämna dessa upplysningar. Den första tillämpningsdagen i detta syfte räknas som inledningen av det första räkenskapsår som inleds den 1 januari 2018 eller senare.

Överlappningsmetoden

48. *Tillämpning av IFRS 9* Finansiella instrument *tillsammans med IFRS 4* Försäkringsavtal (ändringar i IFRS 4), som utfärdades i september 2016, innebar ändringar av punkterna 3 och 5, tillägg av punkterna 35A–35N och 39K–39M samt tillägg av rubriker efter punkterna 35A, 35K, 35M och 39J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar, som gör att försäkringsgivare kan använda sig av överlappningsmetoden för identifierade finansiella tillgångar när de första gången tillämpar IFRS 9 (se punkt 35C).

49. Ett företag som väljer att tillämpa överlappningsmetoden ska göra följande:

a) tillämpa metoden retroaktivt på de identifierade finansiella tillgångarna vid övergången till IFRS 9. Företaget ska till exempel därmed redovisa, som en justering av ingående ackumulerat övrigt totalresultat, ett belopp som överensstämmer med skillnaden mellan de identifierade finansiella tillgångarnas verkliga värde som med tillämpning av IFRS 9 och tillgångarnas redovisade värde med tillämpning av IAS 39,

b) räkna om den jämförande informationen för att spegla överlappningsmetoden om och endast om företaget räknar om jämförande information med tillämpning av IFRS 9.

▼B

Bilaga A

Definitioner

IFRS 4 och dess bilagor utgör en helhet.

depositionsandel	En del av ett avtal som inte redovisas som derivat enligt IAS 39 och som skulle ligga inom tillämpningsområdet för IAS 39 om det vore ett separat instrument.

▼M53

depositionsandel	En del av ett avtal som inte redovisas som derivat enligt IFRS 9 och som skulle ligga inom tillämpningsområdet för IFRS 9 om det vore ett separat instrument.

▼B

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.

▼M33

verkligt värde	Är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)

▼B

finansiellt garantiavtal	Ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta ►M5 ägaren ◄ för en förlust denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren i ett skuldinstrument.
finansiell risk	Risken för en eventuell framtida förändring i en eller flera av en viss ränta, pris på ett finansiellt instrument, råvarupris, valutakurs, pris- eller ränteindex, en kreditvärdighet eller ett kreditindex eller någon annan variabel, förutsatt att det när det gäller en icke-finansiell variabel variabeln inte är specifik för någon av avtalsparterna.
garanterad ersättning	Betalning eller annan ersättning till vilken en viss **försäkringstagare** eller investerare har en ovillkorad rätt som inte är beroende av utfärdarens avtalsenliga bestämmanderätt.

▼B

garantidel	En förpliktelse att betala **garanterad ersättning**, inkluderad i ett avtal som innehåller en diskretionär del.
försäkringstillgång	Nettot av en **försäkringsgivares** avtalsenliga rättigheter enligt ett **försäkringsavtal**.
försäkringsavtal	Ett avtal enligt vilket en part (**försäkringsgivaren**) accepterar en betydande **försäkringsrisk** från en annan part (**försäkringstagaren**) genom att gå med på att ersätta försäkringstagaren om en angiven oviss framtida händelse (**den försäkrade händelsen**) har en negativ inverkan på försäkringstagaren. (Se bilaga B för vägledning om definitionen.)
försäkringsskuld	Nettot av en **försäkringsgivares** avtalsenliga förpliktelser enligt ett **försäkringsavtal**.
försäkringsrisk	Risk, annan än **finansiell risk**, som förs över från avtalets ►M5 ägare ◄ till utfärdaren.
försäkrad händelse	En oviss framtida händelse som täcks av ett **försäkringsavtal** och ger upphov till **försäkringsrisk**.
försäkringsgivare	Den part som enligt ett **försäkringsavtal** har en förpliktelse att ersätta en **försäkringstagare** om en **försäkrad händelse** inträffar.
förlustprövning	En bedömning av huruvida det redovisade värdet för en **försäkringsskuld** behöver ökas (eller det redovisade värdet för hänförliga förutbetalda anskaffningskostnader eller hänförliga immateriella tillgångar minskas), baserat på en granskning av framtida kassaflöden.
försäkringstagare	En part som har rätt till kompensation enligt ett **försäkringsavtal** om en **försäkrad händelse** inträffar.
återförsäkringstagare	**Försäkringstagaren** enligt ett **återförsäkringsavtal**.
återförsäkringstillgångar	Nettot av en **återförsäkringstagares** avtalsenliga rättigheter enligt ett **återförsäkringsavtal.**
återförsäkringsavtal	Ett **försäkringsavtal** som utfärdats av en **försäkringsgivare** (**återförsäkringsföretaget**) för att kompensera en annan försäkringsgivare (**återförsäkringstagaren**) för förluster enligt ett eller flera avtal som utfärdats av återförsäkringstagaren.
återförsäkringsföretag	Den part som enligt ett **återförsäkringsavtal** har en förpliktelse att ersätta en **återförsäkringstagare** om en **försäkrad händelse** inträffar.
dela upp i enskilda komponenter	Att redogöra för komponenterna i ett avtal som om de vore separata avtal.

▼B

Bilaga B

Definition av ett försäkringsavtal

IFRS 4 och dess bilagor utgör en helhet.

B1. Denna bilaga innehåller vägledning om definitionen av ett försäkringsavtal i bilaga A. Det behandlar följande frågor

a) begreppet ”oviss framtida händelse” (punkterna B2–B4),

b) betalning i natura (punkterna B5–B7),

c) försäkringsrisk och andra risker (punkterna B8–B17),

d) exempel på försäkringsavtal (punkterna B18–B21),

e) betydande försäkringsrisk (punkterna B22–B28), och

f) förändringar i nivån på försäkringsrisk (punkterna B29 och B30).

Oviss framtida händelse

B2. Ovisshet (eller risk) är själva kärnan i ett försäkringsavtal. Följaktligen är åtminstone en av de följande punkterna oviss vid försäkringsavtalets början

a) huruvida en *försäkrad händelse* kommer att inträffa,

b) när den kommer att inträffa, eller

c) hur mycket försäkringsgivaren måste betala om den inträffar.

B3. I vissa försäkringsavtal är den försäkrade händelsen upptäckten av en förlust under avtalets löptid, även om förlusten uppkommit ur en händelse som inträffade före avtalets början. I andra försäkringsavtal är den försäkrade händelsen en händelse som inträffar under avtalets löptid även om den förlust som uppstår upptäcks efter avtalstidens slut.

B4. Vissa försäkringsavtal täcker händelser som redan inträffat men vilkas finansiella effekt fortfarande är oviss. Ett exempel är ett återförsäkringsavtal som skyddar den direkta försäkringsgivaren mot ogynnsam utveckling av skadeanspråk som redan rapporterats av försäkringstagare. I sådana avtal är den försäkrade händelsen upptäckten av den slutgiltiga kostnaden för dess anspråk.

Betalning i natura

B5. Vissa försäkringsavtal kräver eller tillåter betalning i natura. Ett exempel är när försäkringsgivaren ersätter det stulna föremålet direkt i stället för att ersätta försäkringstagaren. Ett annat exempel är när en försäkringsgivare använder egna sjukhus och sjukvårdspersonal för att tillhandahålla sjukvård som täcks av avtalen.

▼B

B6. Vissa serviceuppdrag mot fast avgift där nivån på tjänsten beror på en oviss händelse uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i denna standard men regleras inte som försäkringsavtal i vissa länder. Ett exempel är ett underhållsavtal i vilket serviceföretaget avtalar att reparera viss utrustning då tekniska fel uppstått. Den fasta avgiften är baserad på det förväntade antalet tekniska fel, men det är ovisst om en viss maskin kommer att gå sönder. Tekniska fel i utrustningen påverkar ägaren negativt och avtalet kompenserar ägaren (i natura i stället för med kontanter). Ett annat exempel är ett avtal om assistans då en bil går sönder (vägassistans) där serviceföretaget sluter avtal om att ge hjälp på plats eller bogsera bilen till en verkstad i närheten mot en fast årlig avgift. Det senare avtalet skulle kunna uppfylla definitionen av ett försäkringsavtal även om serviceföretaget inte avtalar att göra reparationer eller ersätta delar.

▼M52

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:

▼B

a) Troligen finns det inte några väsentliga förpliktelser för tekniska fel och avbrott som redan har inträffat.

▼M52

b) Om IFRS 15 vore tillämplig skulle serviceföretaget redovisa inkomster när (eller allt eftersom) det överför tjänster till kunden (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.

▼B

c) Serviceföretaget överväger huruvida kostnaden för att uppfylla de avtalsenliga förpliktelserna överstiger intäkterna som erhållits i förväg. För att göra detta utförs den förlustprövning som beskrivs i punkterna 15–19 i denna standard. Om denna standard inte gällde dessa avtal skulle serviceföretaget tillämpa IAS 37 för att avgöra huruvida avtalen är förlustbringande.

d) För dessa avtal är det inte troligt att upplysningskraven i denna standard är mer omfattande än de upplysningar som krävs enligt andra standarder.

Distinktion mellan försäkringsrisk och andra risker

B8. Definitionen av ett försäkringsavtal hänvisar till försäkringsrisk, vilket denna standard definierar som risk, annan än *finansiell risk*, som förs över från ►M5 ägaren ◄ av ett avtal till utfärdaren. Ett avtal som exponerar utfärdaren för finansiell risk utan betydande försäkringsrisk är inte ett försäkringsavtal.

▼B

B9. Definitionen av finansiell risk i bilaga A innefattar en uppräkning över finansiella och icke-finansiella variabler. Denna uppräkning innefattar icke-finansiella variabler som inte är specifika för en avtalspart, såsom ett index för jordbävningsförluster i ett visst område eller ett index för temperaturerna i en viss stad. Den exkluderar icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart, såsom huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör den parten inträffar eller uteblir. Dessutom är risken för förändringar i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde inte en finansiell risk om det verkliga värdet återspeglar inte bara förändringar i marknadspriserna på en sådan tillgång (en finansiell variabel) utan även skicket på en angiven icke-finansiell tillgång som innehas av en avtalspart (en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil utsätter garanten för risk för förändringar i bilens fysiska skick, är den risken en försäkringsrisk, inte en finansiell risk.

B10. Vissa avtal exponerar utfärdaren för finansiell risk, utöver för en betydande försäkringsrisk. Exempelvis garanterar många livförsäkringsavtal både en minimiavkastning till försäkringstagarna (vilket ger upphov till finansiell risk) och utlovar livförsäkring som vid vissa tillfällen i betydande utsträckning överstiger försäkringstagarens saldo (vilket ger upphov till försäkringsrisk i form av dödlighetsrisk). Sådana avtal är försäkringsavtal.

B11. Enligt vissa avtal utlöser en försäkrad händelse betalning av ett belopp som är kopplat till ett prisindex. Sådana avtal är försäkringsavtal, förutsatt att den betalning som är villkorad av den försäkrade händelsen kan vara betydande. Exempelvis överför en livränta med återbetalningsskydd som är kopplad till ett index för levnadsomkostnader försäkringsrisk eftersom betalningen utlöses av en oviss händelse – livräntetagarens överlevnad. Kopplingen till prisindexet är ett inbäddat derivat, men det för även över försäkringsrisk. Om den överföring av försäkringsrisk som blir följden är betydande, är det inbäddade derivatet definitionsmässigt ett försäkringsavtal, i vilket fall det inte behöver avskiljas och värderas till verkligt värde (se punkt 7 i denna standard).

B12. Definitionen på försäkringsrisk avser risk som försäkringsgivaren accepterar från försäkringstagaren. Med andra ord är försäkringsrisk en befintlig risk som förs över från försäkringstagaren till försäkringsgivaren. Därför är en ny risk som skapas genom avtalet inte en försäkringsrisk.

B13. Definitionen på ett försäkringsavtal hänvisar till en negativ påverkan på försäkringstagaren. Definitionen begränsar inte försäkringsgivarens betalning till ett belopp som motsvarar den negativa händelsens finansiella inverkan. Exempelvis utesluter definitionen inte en modell som ersätter försäkringstagaren tillräckligt för att möjliggöra ersättning av en skadad gammal tillgång med en ny tillgång. På motsvarande sätt begränsar definitionen inte betalning enligt ett tidsbegränsat livförsäkringsavtal till den finansiella förlust som den avlidnes anhöriga lider, inte heller utesluter den betalning av förutbestämda belopp för att kvantifiera den förlust som förorsakats av dödsfall eller en olycka.

▼B

B14. Vissa avtal kräver betalning om en angiven oviss händelse inträffar, men kräver inte någon ogynnsam påverkan på försäkringstagaren som villkor för betalning. Ett sådant avtal är inte något försäkringsavtal även om ►M5 ägaren ◄ använder avtalet för att lindra en underliggande riskexponering. Om ►M5 ägaren ◄ exempelvis använder ett derivat för att skydda en underliggande icke-finansiell variabel som är kopplad till kassaflöden från en av företagets tillgångar, är derivatet inte något försäkringsavtal eftersom betalningen inte är villkorad av om ►M5 ägaren ◄ råkar ut för en negativ påverkan i och med minskningen i kassaflödena från tillgången. Omvänt hänvisar definitionen av ett försäkringsavtal till en oviss händelse för vilken en ogynnsam påverkan på försäkringstagaren är ett avtalsenligt villkor för betalning. Detta avtalsenliga villkor kräver inte att försäkringsgivaren undersöker huruvida händelsen faktiskt orsakade en negativ påverkan, men tillåter försäkringsgivaren att neka betalning om denne inte är övertygad om att händelsen förorsakade en ogynnsam effekt.

B15. Risk för förfall eller fortbestånd (det vill säga risken att motparten kommer att upphäva avtalet tidigare eller senare än utfärdaren räknat med vid prissättning av avtalet) är inte försäkringsrisk eftersom betalningen till motparten inte är villkorad av en oviss framtida händelse som påverkar motparten negativt. På motsvarande sätt är kostnadsrisk (det vill säga risken för oväntade ökningar av administrativa kostnader som har att göra med förvaltningen av avtalet, och inte med försäkrade händelser) inte någon försäkringsrisk eftersom en oväntad kostnadsökning inte påverkar motparten negativt.

B16. Därför är ett avtal som exponerar utfärdaren för risk för förfall eller fortbestånd eller kostnadsrisk inte något försäkringsavtal såvida det inte också exponerar utfärdaren för försäkringsrisk. Men om utfärdaren av avtalet mildrar risken genom att använda ytterligare ett avtal för att föra över en del av den risken till en annan part, exponerar detta andra avtal den andra parten för försäkringsrisk.

B17. En försäkringsgivare kan anta betydande försäkringsrisk från försäkringstagaren endast om försäkringsgivaren är ett företag skilt från försäkringstagaren. När det gäller ett ömsesidigt försäkringsföretag antar det ömsesidiga försäkringsföretaget risk från varje försäkringstagare och slår samman den risken. Även om försäkringstagarna bär den sammanlagda risken gemensamt i sin egenskap av ägare, har det ömsesidiga försäkringsföretaget ändå antagit den risk som är själva kärnan i ett försäkringsavtal.

Exempel på försäkringsavtal

▼M53

B18. De följande är exempel på avtal som är försäkringsavtal om överföringen av försäkringsrisk är betydande:

▼B

a) försäkring mot stöld eller skada på egendom.

b) försäkring mot produktansvar, yrkesmässig ansvarsförsäkring, civilrättsligt ansvar eller rättegångskostnader.

c) livförsäkring och i förväg betalda begravningskostnader (även om döden är säker, är det ovisst när döden kommer att inträffa eller, för vissa typer av livförsäkringar, huruvida döden kommer att inträffa under den period som täcks av försäkringen).

d) livränta med återbetalningsskydd och pensioner (det vill säga avtal som ger ersättning för den ovissa framtida händelsen – livräntetagarens eller pensionärens överlevnad – för att hjälpa livräntetagaren eller pensionären att bibehålla en överenskommer levnadsstandard, vilket annars skulle kunna påverkas negativt av dennes överlevnad).

▼B

e) invaliditets- och sjukvårdsförsäkring.

f) borgensförbindelser, garantiobligationer, fullgörandegarantier och offertgarantier (det vill säga avtal som ger ersättning om någon annan part inte uppfyller en avtalsenlig förpliktelse, till exempel ett åtagande att uppföra en byggnad).

▼M53

g) Kreditförsäkring som stadgar att angivna betalningar ska göras för att ersätta ägaren för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en angiven gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för ett skuldinstrument. Sådana avtal skulle kunna ha olika rättsliga utformningar, som till exempel i form av finansiell garanti, vissa typer av remburser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Även om dessa avtal uppfyller definitionen för ett försäkringsavtal uppfyller de emellertid även definitionen för ett finansiellt garantiavtal i IFRS 9 och omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 och IFRS 9, och inte denna standard (se punkt 4 d). Om emellertid en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal, får emittenten välja att tillämpa antingen IAS 32 och IFRS 9 eller denna standard på sådana finansiella garantiavtal.

▼B

h) produktgarantier. Produktgarantier utfärdade av en annan part för varor sålda av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ligger inom tillämpningsområdet för denna standard. Produktgarantier som utfärdas direkt av en tillverkare, återförsäljare eller detaljist ligger dock utanför dess tillämpningsområde eftersom de ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18 och IAS 37.

i) ”äganderättsförsäkring” (det vill säga försäkring mot upptäckten av brister i äganderätten till mark som inte var uppenbara när försäkringsavtalet skrevs). I detta fall är den försäkrade händelsen upptäckten av en brist i äganderätten, inte bristen i sig.

j) reseförsäkring (det vill säga ersättning i kontanter eller i natura till försäkringstagare för förlust de drabbats av på resa). Punkterna B6 och B7 tar upp en del avtal av det här slaget.

k) katastrofobligationer som ger sänkta betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda om en angiven händelse har en negativ påverkan på obligationens utfärdare (såvida inte den angivna händelsen inte ger upphov till betydande försäkringsrisk, till exempel om händelsen är en förändring i räntenivå eller valutakurs).

l) försäkringsswappar och andra avtal som kräver betalning grundad på förändringar i klimat, geologiska eller andra fysiska variabler som är specifika för en avtalspart.

m) återförsäkringsavtal.

▼M53

B19. Följande är exempel på poster som inte är försäkringsavtal:

▼B

a) investeringsavtal som har ett försäkringsavtals juridiska form men som inte exponerar försäkringsgivaren för någon betydande försäkringsrisk, till exempel livförsäkringsavtal där försäkringsgivaren inte bär någon betydande dödlighetsrisk (sådana avtal är finansiella instrument som inte är försäkringsavtal eller serviceavtal, se punkterna B20 och B21).

b) avtal som har en försäkrings juridiska form men för tillbaka all betydande försäkringsrisk till försäkringstagaren genom oåterkalleliga och verkställbara konstruktioner som anpassar försäkringstagarens framtida betalningar som en direkt följd av försäkrade förluster, till exempel vissa finansiella återförsäkringsavtal eller vissa gruppavtal (sådana avtal är vanligtvis finansiella instrument som inte är försäkringsavtal eller serviceavtal, se punkterna B20 och B21).

c) egenförsäkring, med andra ord att behålla en risk som kunde ha täckts av en försäkring (det finns inget försäkringsavtal eftersom det inte finns någon överenskommelse med någon annan part).

d) avtal (såsom spelavtal) som kräver betalning om en angiven oviss framtida händelse inträffar, men som inte kräver, som en avtalsenlig förutsättning för betalning, att händelsen har en negativ påverkan på försäkringstagaren. Detta hindrar dock inte att ange en i förväg fastställd utbetalning för att kvantifiera förlusten som orsakats av en angiven händelse såsom dödsfall eller en olycka (se även punkt B13).

▼M53

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 IFRS 9).

f) En kreditrelaterad garanti (eller remburs, kreditderivat eller kreditförsäkringsavtal) som kräver betalningar även om ägaren inte har drabbats av någon förlust på grund av gäldenärens underlåtenhet att göra betalningar i rätt tid (se IFRS 9).

▼B

g) avtal som kräver en betalning på grund av en klimatvariabel, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för en avtalspart (vanligen kallat väderderivat).

h) katastrofobligationer som tillåter minskade betalningar av kapitalbelopp, ränta eller båda, grundat på en klimatvariabel, geologisk eller annan fysisk variabel som inte är specifik för någon avtalspart.

▼M53

B20. Om de avtal som beskrivs i punkt B19 ger upphov till finansiella tillgångar eller finansiella skulder, ligger de inom tillämpningsområdet för IFRS 9. Detta innebär bland annat att avtalsparterna använder vad som ibland kallas ”deposit accounting”, som innebär följande

▼B

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.

▼M52

B21. Om de avtal som beskrivs i punkt B19 inte ger upphov till finansiella tillgångar eller finansiella skulder är IFRS 15 tillämplig. Enligt IFRS 15 redovisas intäkter när (eller allt eftersom) ett företag uppfyller ett prestationsåtagande genom att överföra en utlovad vara eller tjänst till en kund till ett belopp som motsvarar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till.

▼B

Betydande försäkringsrisk

B22. Ett avtal är ett försäkringsavtal endast om det för över betydande försäkringsrisk. Punkterna B8-B21 behandlar försäkringsrisk. De följande punkterna behandlar bedömningen av huruvida försäkringsrisk är betydande.

B23. Försäkringsrisk är betydande om en försäkrad händelse skulle kunna leda till att en försäkringsgivare betalar betydande försäkringsersättningar i något scenario, utom scenarier som saknar kommersiell innebörd (det vill säga inte har någon märkbar effekt på transaktionens ekonomiska sidor). Om betydande tillkommande ersättningar skulle betalas i scenarier som har kommersiell innebörd, kan villkoret i den föregående meningen uppfyllas även om den försäkrade händelsen är extremt osannolik eller även om det förväntade (det vill säga sannolikhetsbedömda) nuvärdet av villkorade kassaflöden är en liten del av det förväntade nuvärdet av alla återstående kassaflöden enligt avtalet.

B24. De tillkommande ersättningarna som anges i punkt B23 hänvisar till belopp som överstiger dem som skulle betalas om ingen försäkrad händelse inträffade (exklusive scenarier som saknar kommersiell innebörd). Dessa tillkommande belopp innefattar kostnader för hantering och bedömning av anspråk, men innefattar inte

a) förlusten av möjligheten att debitera försäkringstagaren för framtida tjänster. I ett livförsäkringsavtal kopplat till investeringar, till exempel, innebär försäkringstagarens död att försäkringsgivaren inte längre kan utföra förvaltningstjänster och ta en avgift för detta. Denna ekonomiska förlust för försäkringsgivaren återspeglar dock inte någon försäkringsrisk, precis som en fondförvaltare inte tar någon försäkringsrisk i förhållande till att kunden eventuellt dör. Därför är den potentiella förlusten av framtida förvaltningskostnader inte relevant vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.

b) efterskänkande vid dödsfall av debiteringar som skulle göras vid uppsägning eller återköp. Eftersom avtalet gav upphov till de debiteringarna, kompenserar efterskänkandet av dem inte försäkringstagaren för någon befintlig risk. Följaktligen är de inte relevanta vid bedömningen av hur stor försäkringsrisk som förs över genom ett avtal.

▼B

c) en betalning som är avhängig en händelse som inte orsakar betydande förlust för ►M5 ägaren ◄ av avtalet. Ponera exempelvis ett avtal som kräver att utfärdaren betalar en miljon valutaenheter om en tillgång drabbas av fysisk skada vilken förorsakar en obetydlig ekonomisk förlust på en valutaenhet för ►M5 ägaren ◄. I det avtalet överför ►M5 ägaren ◄ till utfärdaren den obetydliga risken att förlora en valutaenhet. På samma gång ger avtalet upphov till en risk som inte är en försäkringsrisk att utfärdaren kan komma att behöva betala 999 999 valutaenheter om den angivna händelsen inträffar. Eftersom utfärdaren inte tar emot betydande försäkringsrisk från ►M5 ägaren ◄ är detta avtal inte något försäkringsavtal.

d) eventuell återförsäkringsåterbäring. Försäkringsgivaren redovisar dessa separat.

B25. En försäkringsgivare ska bedöma försäkringsriskens betydelse för varje avtal för sig, och inte genom att hänvisa till de finansiella rapporternas väsentlighet ([1]). Därför kan försäkringsrisken vara betydande även om det är minimal sannolikhet för väsentliga förluster för en hel grupp avtal. Denna bedömning avtal för avtal gör det enklare att klassificera ett avtal som ett försäkringsavtal. Om man dock vet att en relativt homogen grupp små avtal består av avtal som alla överför försäkringsrisk behöver en försäkringsgivare inte undersöka varje avtal i den gruppen för att identifiera ett fåtal avtal som inte är derivat och som för över obetydlig försäkringsrisk.

B26. Det följer av punkterna B23–B25 att om ett avtal betalar en livförsäkring som överstiger beloppet som ska betalas vid överlevnad, är avtalet ett försäkringsavtal såvida inte den tillkommande livförsäkringen är obetydlig (vilket bedöms genom hänvisning till avtalet snarare än till en hel grupp av avtal). Som konstaterats i punkt B24 (b), räknas inte efterskänkandet vid dödsfall av debiteringar för uppsägning eller återköp in i denna bedömning om efterskänkandet inte kompenserar försäkringstagaren för en redan befintlig risk. På motsvarande sätt är ett livränteavtal som betalar ut regelbundna belopp under återstoden av en försäkringstagares liv ett försäkringsavtal såvida inte de sammanlagda återbetalningarna är obetydliga.

B27. Punkt B23 avser tillkommande ersättningar. Dessa tillkommande ersättningar skulle kunna innefatta ett krav på att betala ersättning tidigare om den försäkrade händelsen inträffar tidigare och betalningen inte justeras för pengarnas tidsvärde. Ett exempel är livsvarig livförsäkring för ett fast belopp (med andra ord, försäkring som ger en fast livförsäkring oavsett när försäkringstagaren dör, utan förfallodag för skyddet). Det är säkert att försäkringstagaren kommer att dö, men dödsdagen är oviss. Försäkringsgivaren kommer att drabbas av förlust på de individuella avtal där försäkringstagaren dör tidigt, även om det inte finns någon allmän förlust för hela gruppen avtal.

B28. Om ett försäkringsavtal delas upp i enskilda komponenter, i en depositionsandel och en försäkringskomponent, bedöms betydelsen av den försäkringsrisk som överförs med hänvisning till försäkringskomponenten. Betydelsen av den försäkringsrisk som överförs genom ett inbäddat derivat bedöms med hänvisning till det inbäddade derivatet.

([1]) I detta syfte utgör avtal som ingåtts samtidigt med en motpart (eller avtal som annars är beroende av varandra) ett enda avtal.

▼B

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 anger livräntepremierna (eller en grund för fastställande av livräntepremierna), för avtalet över försäkringsrisk till utfärdaren vid avtalets ingående.

B30. Ett avtal som uppfyller villkoren för ett försäkringsavtal förblir ett försäkringsavtal tills alla förpliktelser har avvecklats eller löpt ut.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter

SYFTE

1. Denna standards syfte är att ange hur anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska redovisas och hur upplysningar ska lämnas om *avvecklade verksamheter*. Standarden uppställer följande särskilda krav

a) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som anläggningstillgångar som innehas för försäljning ska värderas till det lägsta av det redovisade värdet och *verkligt värde* efter avdrag för *försäljningskostnaderna* och att avskrivningar av sådana tillgångar ska upphöra, och

b) att tillgångar som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning ska redovisas separat i ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ och resultatet av avvecklade verksamheter ska redovisas separat i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Kraven avseende klassificering och redovisning i denna standard är tillämpliga för samtliga redovisade *anläggningstillgångar* [1] och samtliga *avyttringsgrupper* i ett företag. Värderingskraven i denna standard är tillämpliga på alla redovisade anläggningstillgångar och avyttringsgrupper (enligt punkt 4), förutom sådana tillgångar enligt uppräkningen i punkt 5 som även fortsättningsvis ska värderas enligt där angiven standard.

3. Tillgångar som enligt IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* ►**M5** ———— ◄ klassificerats som anläggningstillgångar ska inte omklassificeras som *omsättningstillgångar* förrän de uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard. Tillgångar i ett tillgångsslag som ett företag normalt skulle beteckna som anläggningstillgångar och som företaget förvärvar uteslutande i syfte att sälja vidare, får inte klassificeras som omsättningstillgångar såvida de inte uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning enligt denna standard.

4. Det förekommer att ett företag i en enda transaktion säljer en grupp tillgångar, ibland tillsammans med därtill hänförliga skulder. En sådan avyttringsgrupp kan utgöra en grupp av *kassagenererande enheter,* en

[1] När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►**M5** rapportperiodens slut ◄. Punkt 3 är tillämplig på klassificeringen av sådana tillgångar.

▼B

enskild kassagenererande enhet eller en del av en kassagenererande enhet ([1]). Gruppen kan innehålla vilka slags tillgångar och skulder som helst som företaget har, även omsättningstillgångar, kortfristiga skulder och tillgångar som enligt punkt 5 är undantagna från värderingskraven i denna standard. Om en anläggningstillgång som omfattas av värderingskraven i denna standard ingår i en avyttringsgrupp, är värderingskraven i denna standard tillämpliga på hela gruppen, så att gruppen värderas till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Värderingskraven för enskilda tillgångar och skulder inom avyttringsgruppen anges i punkterna 18, 19 och 23.

▼M53

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:

▼B

a) Uppskjutna skattefordringar (IAS 12, *Inkomstskatter*).

b) tillgångar hänförbara till ersättningar till anställda (IAS 19, *Ersättningar till anställda*).

▼M53

c) finansiella tillgångar som omfattas av IFRS 9 *Finansiella instrument*.

▼B

d) anläggningstillgångar som redovisas i enlighet med principen om värdering till verkligt värde enligt IAS 40, *Förvaltningsfastigheter*.

▼M8

e) anläggningstillgångar som värderas till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader i enlighet med IAS 41, *Jord- och skogsbruk*.

▼B

f) avtalsenliga rättigheter enligt försäkringsavtal i enlighet med definitionen i IFRS 4, *Försäkringsavtal.*

▼M17

5A. Kraven på klassificering, utformning och värdering i denna standard, som gäller en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning gäller även en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för värdeöverföring till ägare, som agerar i egenskap av ägare (innehas för värdeöverföring till ägare).

▼M22

5B. Denna standard preciserar de upplysningar som krävs avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter. Upplysningar i andra IFRS gäller inte för sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper) såvida dessa IFRS inte kräver

a) särskilda upplysningar avseende anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter

([1]) När kassaflöden från en tillgång eller en grupp av tillgångar väntas främst uppstå vid försäljning och inte genom fortlöpande användning blir de emellertid mindre beroende av kassaflöden från andra tillgångar och en avyttringsgrupp som har varit del av en kassagenererande enhet blir till en särskild kassagenererande enhet.

▼M22

b) upplysningar om värdering av tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som inte omfattas av kravet på värdering i IFRS 5 om sådana upplysningar inte redan lämnas i de andra noterna till de finansiella rapporterna.

Ytterligare upplysningar om anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för försäljning eller som avvecklade verksamheter kan behövas för att följa de allmänna kraven i IAS 1, i synnerhet punkterna 15 och 125 i den standarden.

▼M17

KLASSIFICERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING ELLER SOM INNEHAS FÖR VÄRDEÖVERFÖRING TILL ÄGARE

▼B

6. Ett företag ska klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning om dess redovisade värde kommer att återvinnas i huvudsak genom försäljning, inte genom fortlöpande användning.

7. För att uppfylla detta krav måste tillgången (eller avyttringsgruppen) vara tillgänglig för omedelbar försäljning i förevarande skick och endast underkastad sådana villkor som är normala och sedvanliga vid försäljning av sådana tillgångar (eller avyttringsgrupper). Det måste vidare vara *mycket sannolikt* att försäljning kommer att ske.

▼M17

8. För att en försäljning ska framstå som mycket sannolik måste beslut om en plan för försäljning av tillgången (eller avyttringsgruppen) ha fattats på behörig nivå i företagsledningen och ett aktivt arbete måste ha påbörjats för att finna en köpare och fullborda planen. Tillgången (eller avyttringsgruppen) måste vidare marknadsföras till ett pris som är rimligt i förhållande till dess aktuella verkliga värde. Dessutom ska en fullbordad försäljning förväntas kunna bli redovisad inom ett år från klassificeringstidpunkten, med undantag för fall enligt punkt 9, och åtgärder som vidtagits för att sätta planen i verket ska visa att det framstår som osannolikt att planen kommer att undergå betydande förändringar eller att den kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om försäljningen är mycket sannolik.

▼M8

8A. Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att kontrollen över ett dotterföretag förloras ska klassificera alla detta dotterföretags tillgångar och skulder som att de innehas för försäljning när kriterierna i punkterna 6-8 är uppfyllda, oavsett om företaget kommer att behålla ett innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget efter försäljningen eller inte.

▼B

9. Det kan inträffa händelser och omständigheter som utsträcker perioden innan en försäljning fullbordats till mer än ett år. Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser och omständigheter utom företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alltjämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Så är fallet om villkoren i bilaga B är uppfyllda.

▼B

10. Försäljningstransaktioner innefattar byte av anläggningstillgångar mot andra anläggningstillgångar, när bytet har kommersiell innebörd i enlighet med IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar*.

11. När ett företag förvärvar en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) uteslutande för att senare avyttra den, får företaget på förvärvsdagen klassificera anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning endast om ettårskravet i punkt 8 är uppfyllt (med undantag för fallen i punkt 9) och om det är mycket sannolikt att de övriga villkoren i punkterna 7 och 8 som inte är uppfyllda vid förvärvet kommer att bli uppfyllda kort tid därefter (vanligen inom tre månader).

12. Om villkoren i punkterna 7 och 8 uppfylls efter ►M5 rapportperiodens slut ◄ ska ett företag inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning i de aktuella finansiella rapporterna när dessa utfärdas. Om emellertid dessa villkor uppfylls efter ►M5 rapportperiodens slut ◄, men innan de finansiella rapporterna godkänts för utfärdande, ska företaget lämna upplysningar enligt punkt 41 (a), (b) och (d) i noterna.

▼M17

12A. En anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare när företaget har åtagit sig att dela ut tillgången (eller avyttringsgruppen) till ägarna. Om detta ska kunna vara fallet måste tillgångarna vara tillgängliga för omedelbar värdeöverföring i nuvarande skick och värdeöverföringen måste vara mycket sannolik. Om värdeöverföringen ska kunna vara mycket sannolik måste åtgärderna för att genomföra värdeöverföringen ha påbörjats och väntas vara genomförda inom ett år från tidpunkten för klassificering. Åtgärder som krävs för att slutföra värdeöverföringen tyder på att det inte är sannolikt att betydande ändringar kommer att göras av värdeöverföringen eller att värdeöverföringen kommer att dras tillbaka. Sannolikheten för aktieägarnas godkännande (om detta krävs i jurisdiktionen) bör betraktas som del av bedömningen av om värdeöverföringen är mycket sannolik.

▼B

Anläggningstillgångar som ska läggas ned

13. Ett företag får inte klassificera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som ska läggas ned som att den innehas för försäljning. Detta beror på att dess redovisade värde kommer att återvinnas huvudsakligen genom fortlöpande användning. Om den avyttringsgrupp som ska läggas ned uppfyller villkoren i punkt 32 (a)–(c), ska företaget dock per det datum avyttringsgruppen inte längre nyttjas redovisa resultat och kassaflöde från avyttringsgruppen som en avvecklad verksamhet i enlighet med punkterna 33 och 34. Anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska läggas ned innefattar anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som är avsedda för användning till slutet av deras ekonomiska livslängd och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som ska tas ur bruk, och inte säljas.

14. Ett företag ska inte redovisa en anläggningstillgång som tillfälligt har tagits ur bruk som om den hade lagts ned.

▼B

VÄRDERING AV ANLÄGGNINGSTILLGÅNGAR (ELLER AVYTTRINGSGRUPPER) SOM ÄR KLASSIFICERADE SOM ATT DE INNEHAS FÖR FÖRSÄLJNING

Värdering av en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp)

15. Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

▼M17

15A. Ett företag ska värdera en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som klassificeras som att den innehas för värdeöverföring till ägare till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för kostnader för värdeöverföring ([1]).

▼B

16. Om en nyförvärvad tillgång (eller avyttringsgrupp) uppfyller villkoren för att klassificeras som att den innehas för försäljning (se punkt 11) kommer tillämpning av punkt 15 att medföra att tillgången (eller avyttringsgruppen) vid första redovisningstillfället värderas till det lägsta av det redovisade värdet – utan hänsyn tagen till denna klassificering, exempelvis anskaffningsvärdet – och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader. Om tillgången (eller avyttringsgruppen) alltså förvärvas som en del av ett rörelseförvärv ska den värderas till det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader.

17. När försäljningen väntas äga rum först mer än ett år efter förvärvet ska företaget värdera försäljningskostnaderna till deras nuvärde. Varje ökning på grund av tidseffekten av försäljningskostnadernas nuvärde ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som en finansieringskostnad.

18. Omedelbart före tillgångens (eller avyttringsgruppens) första klassificering som att den innehas för försäljning ska det redovisade värdet för tillgången (eller för samtliga tillgångar och skulder i gruppen) bestämmas i enlighet med tillämpliga standarder.

19. Vid efterföljande omvärdering av en avyttringsgrupp ska de redovisade värdena för samtliga tillgångar och skulder, som inte omfattas av värderingskraven i denna standard men som ingår i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning, räknas om i enlighet med tillämpliga standarder innan det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader räknas om för avyttringsgruppen.

Redovisning av nedskrivningar och återföringar

20. Ett företag ska redovisa en förlust på grund av värdenedgång för varje första eller efterföljande nedskrivning av tillgången (eller avyttringsgruppen) till motsvarande verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader, till den del denna värdenedgång inte har redovisats i enlighet med punkt 19.

21. Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en tillgång, men inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

([1]) Utdelningskostnader är sådana tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till värdeöverföringen, exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

▼B

22. Ett företag ska redovisa en vinst för varje efterföljande ökning av det verkliga värdet efter avdrag för kostnaderna för att sälja en avyttringsgrupp

a) i den mån den inte har redovisats i enlighet med punkt 19, men

b) inte till högre belopp än det ackumulerade värdet för nedskrivningar som har redovisats, antingen i enlighet med denna standard eller tidigare i enlighet med IAS 36, avseende de anläggningstillgångar som omfattas av värderingskraven i denna standard.

23. Den förlust på grund av värdenedgång (eller varje efterföljande vinst) som redovisas för en avyttringsgrupp ska minska (respektive öka) det redovisade värdet för de anläggningstillgångar inom den grupp som omfattas av värderingskraven i denna standard i den fördelningsordning som anges i punkterna 104 (a) och (b) och 122 i IAS 36 (efter omarbetning 2004).

24. En vinst eller förlust, som inte tidigare redovisats när en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) säljs, ska redovisas per det datum när tillgången eller avyttringsgruppen tas bort ur ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Krav avseende borttagande ur ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ återfinns i

a) punkterna 67–72 i IAS 16 (efter omarbetning 2003) när det gäller materiella anläggningstillgångar, och

b) punkterna 112–117 i IAS 38, *Immateriella tillgångar* (efter omarbetning 2004) när det gäller immateriella tillgångar.

25. Ett företag får inte skriva av en anläggningstillgång så länge den är klassificerad som att den innehas för försäljning eller så länge den ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad som att den innehas för försäljning. Ränta och andra kostnader hänförliga till skulderna i en avyttringsgrupp som innehas för försäljning ska fortlöpande redovisas.

▼M48

Ändringar i en försäljningsplan eller en plan för värdeöverföring till ägare

26. Om ett företag har klassificerat en tillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, men kriterierna i punkterna 7–9 (innehas för försäljning) eller i punkt 12A (innehas för värdeöverföring till ägare) inte längre är uppfyllda, ska företaget upphöra att klassificera tillgången (eller avyttringsgruppen) som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare. I sådana fall ska företaget följa vägledningen i punkterna 27–29 för att ta hänsyn till denna förändring, utom när punkt 26A är tillämplig.

26A. Om ett företag omklassificerar en tillgång (eller en avyttringsgrupp) som att den innehas för försäljning direkt till att den innehas för värdeöverföring till ägare eller som att den innehas för värdeöverföring till ägare direkt till att den innehas för försäljning, betraktas omklassificeringen som en fortsättning på den ursprungliga avyttringsplanen. Företaget

a) ska inte följa vägledningen i punkterna 27–29 för att ta hänsyn till denna förändring. Företaget ska tillämpa den klassificering, presentation och de värderingskrav i denna IFRS som är tillämpliga på den nya avyttringsmetoden,

b) ska värdera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) genom att följa kraven i punkt 15 (om den omklassificerats som att den innehas för försäljning) eller 15A (om den omklassificerats som att den innehas för värdeöverföring till ägare) och redovisa en eventuell minskning eller ökning av verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader/kostnader för värdeöverföring av anläggningstillgången (eller en avyttringsgrupp) genom att följa kraven i punkterna 20–25,

▼M48

c) ska inte ändra datum för klassificering i enlighet med punkterna 8 och 12A. Detta utesluter inte en förlängning av den period som krävs för att fullborda en försäljning eller värdeöverföring till ägare om villkoren i punkt 9 är uppfyllda.

27. Företaget ska värdera en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som upphör att klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare (eller inte längre ingår i en avyttringsgrupp som klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare) till det lägre av

a) dess redovisade värde innan tillgången (eller avyttringsgruppen) klassificerades som att den innehades för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, efter justering för alla avskrivningar eller omvärderingar som skulle ha redovisats om tillgången (eller avyttringsgruppen) inte hade klassificerats som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare, och

b) dess *återvinningsvärde* vid tidpunkten för det efterföljande beslutet att inte sälja eller värdeöverföra. [utelämnad fotnot].

28. Företaget ska lägga till alla erforderliga justeringar av det redovisade värdet för en anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare i resultaträkningen [utelämnad fotnot] från kvarvarande verksamheter för den period då villkoren i punkterna 7–9 eller 12A inte längre är uppfyllda. De finansiella rapporterna för de perioder som löpt sedan innehavet klassificerades som att det innehas för försäljning ska ändras i enlighet därmed om den avyttringsgrupp eller anläggningstillgång som inte längre klassificeras som att den innehas för försäljning eller för värdeöverföring till ägare är ett dotterbolag, en gemensam verksamhet, ett joint venture, ett intresseföretag eller en del av ett innehav i ett joint venture eller ett intresseföretag. Företaget ska redovisa justeringen under samma rubrik i rapporten över totalresultat som sådan vinst eller förlust som, i förekommande fall, redovisas i enlighet med punkt 37.

29. Om ett företag tar bort en enskild tillgång eller skuld från en avyttringsgrupp som har klassificerats som att den innehas för försäljning, får den för försäljning avsedda avyttringsgruppens återstående tillgångar och skulder alltjämt värderas som en grupp endast om gruppen uppfyller villkoren i punkterna 7–9. Om ett företag tar bort en enskild tillgång eller skuld från en avyttringsgrupp som har klassificerats som att den innehas för värdeöverföring till ägare, får den för värdeöverföring avsedda avyttringsgruppens återstående tillgångar och skulder alltjämt värderas som en grupp endast om gruppen uppfyller villkoren i punkt 12A. I annat fall ska gruppens återstående anläggningstillgångar som var och en för sig uppfyller kriterierna för att klassificeras som att de innehas för försäljning (eller som att de innehas för värdeöverföring till ägare) värderas var för sig till det lägsta av det redovisade värdet och det verkliga värdet efter avdrag för försäljningskostnader (eller kostnader för värdeöverföring) per detta datum. Alla anläggningstillgångar som inte uppfyller kriterierna för innehav för försäljning ska upphöra att vara klassificerade som att de innehas för försäljning i enlighet med punkt 26. Alla anläggningstillgångar som inte uppfyller kriterierna för innehav för värdeöverföring till ägare ska upphöra att vara klassificerade som att de innehas för värdeöverföring till ägare i enlighet med punkt 26.

▼B

REDOVISNING OCH UPPLYSNINGAR

30. Ett företag ska redovisa och lämna upplysningar på ett sätt som innebär att användarna av de finansiella rapporterna kan bedöma de finansiella effekterna av avvecklade verksamheter och anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som innehas för försäljning.

▼B

Redovisning av avvecklade verksamheter

31. En *del av ett företag* består av verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som rapporteringsmässigt. En del av ett företag ska med andra ord ha varit en kassagenererande enhet eller en grupp av kassagenererande enheter så länge som den nyttjades.

32. En avvecklad verksamhet är en del av ett företag som antingen har avyttrats eller är klassificerad som att den innehas för försäljning, och

a) utgör en självständig väsentlig rörelsegren eller en verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,

b) ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller

c) är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidaresälja.

33. Ett företag ska lämna följande upplysningar

a) summan av följande som ett enda belopp i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄

i) resultatet efter skatt av avvecklade verksamheter och

ii) det resultat efter skatt som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten.

b) en uppställning av beloppet under (a) uppdelat

i) intäkterna, kostnaderna och resultatet före skatt av de avvecklade verksamheterna,

ii) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12,

iii) det resultat som redovisats vid värderingen till verkligt värde efter avdrag för försäljningskostnader eller vid avyttringen av de tillgångar eller den avyttringsgrupp (de avyttringsgrupper) som utgör den avvecklade verksamheten, och

iv) därtill hänförlig inkomstskatt i enlighet med punkt 81 (h) i IAS 12.

Uppställningen kan redovisas i noterna eller i själva ►**M5** rapporten över totalresultatet ◄. Om den ingår i ►**M5** rapporten över totalresultat ◄ ska den presenteras i ett avsnitt som tydligt anges avser avvecklade verksamheter, det vill säga skild från kvarvarande verksamheter. Uppställningen krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning (se punkt 11).

c) nettokassaflöden avseende avvecklade verksamheters löpande verksamhet, investeringsverksamhet och finansieringsverksamhet. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller direkt i de finansiella rapporterna. Dessa upplysningar krävs inte för avyttringsgrupper som utgörs av nyförvärvade dotterföretag som redan vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för att anses som att de innehas för försäljning (se punkt 11).

▼M11

d) beloppet för intäkter från kvarvarande verksamheter och från avvecklade verksamheter hänförliga till moderföretagets ägare. Dessa upplysningar kan lämnas antingen i noterna eller i rapporten över totalresultat.

▼M31

33A. Om ett företag redovisar resultatposterna i en separat rapport enligt beskrivning i punkt 81 i IAS 1 (enligt ändring 2011) redovisas ett avsnitt som identifieras som hänförligt till avvecklade verksamheter i den rapporten.

▼B

34. Ett företag ska även lämna upplysningar enligt punkt 33 för de tidigare perioder som presenterats i de finansiella rapporterna, så att upplysningarna omfattar alla verksamheter som har avvecklats fram till ►M5 rapportperiodens slut ◄ för den senaste period som redovisas.

35. Justeringar under innevarande period av belopp som tidigare har redovisats för avvecklade verksamheter och som är direkt hänförliga till avyttringen av en avvecklad verksamhet under en tidigare period ska anges separat under avvecklade verksamheter. Upplysningar ska lämnas om sådana justeringars karaktär och belopp. Sådana justeringar kan bli nödvändiga under exempelvis följande förhållanden

a) när osäkerheter rörande villkoren för försäljningen har undanröjts, exempelvis köpeskillingsjusteringar och uppgörelser med köparen på grund av lämnade garantier.

b) när osäkerheter som härrör från och har direkt samband med företagsdelens verksamhet före avyttringen har undanröjts, exempelvis beträffande kvarstående miljö- och produktansvar för säljaren.

c) när förpliktelser på grund av planer för ersättning till anställda har reglerats, under förutsättning att regleringen har direkt samband med avyttringen.

36. Om ett företag upphör att klassificera en del av ett företag som att den innehas för försäljning, ska resultatet av företagsdelens verksamhet, som tidigare redovisades som en avvecklad verksamhet i enlighet med punkterna 33–35, klassificeras om och innefattas i intäkterna från kvarvarande verksamheter för alla redovisade perioder. Beträffande beloppen för tidigare perioder ska särskilt anges att dessa upplysningar har ändrats.

▼M8

36A. Ett företag som har fattat beslut om en plan för försäljning som innebär att det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag förloras ska lämna den information som föreskrivs i punkterna 33–36 när dotterföretaget är en avyttringsgrupp som kan definieras som en avvecklad verksamhet enligt punkt 32.

▼B

Resultat hänförliga till kvarvarande verksamheter

37. Varje vinst eller förlust, som uppstår vid omvärdering av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som klassificerats som att den innehas för försäljning men som inte uppfyller kraven för en avvecklad verksamhet, ska innefattas i resultatet från kvarvarande verksamheter.

Redovisning av en anläggningstillgång eller en avyttringsgrupp som innehas för försäljning

38. Ett företag ska i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ särredovisa en anläggningstillgång som klassificerats som att den innehas för försäljning och tillgångarna i en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning. Skulder hänförliga till en avyttringsgrupp som klassificerats som att den innehas för försäljning ska redovisas skilt från andra skulder i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄. Sådana tillgångar och skulder får inte kvittas och redovisas som ett enda belopp. Beträffande de viktigaste slagen av tillgångar och skulder som klassificerats som att de innehas för försäljning ska separata upplysningar lämnas antingen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ eller i noterna, utom i de fall som anges i punkt 39. Ett företag ska lämna särskilda upplysningar om alla ackumulerade intäkter och kostnader, som ►M5 redovisats i övrigt totalresultat ◄ och är hänförliga till en anläggningstillgång (eller avyttringsgrupp) som är klassificerad som att den innehas för försäljning.

▼B

39. Om avyttringsgruppen är ett nyligen förvärvat dotterföretag som vid förvärvstidpunkten uppfyller villkoren för klassificering som att den innehas för försäljning (se punkt 11) krävs inte information om de viktigaste slagen av tillgångar och skulder.

40. Ett företag ska ej omklassificera eller förändra upplysningar om belopp, som redovisats för anläggningstillgångar eller för tillgångar och skulder i en avyttringsgrupp som klassificerats som att de innehas för försäljning, i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för tidigare perioder för att återspegla klassificeringen i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄ för den senaste period som redovisas.

Ytterligare upplysningar

41. Ett företag ska lämna följande upplysningar i noterna för den period under vilken en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) har antingen klassificerats som att den innehas för försäljning eller sålts

a) en beskrivning av anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen),

b) en beskrivning av fakta om försäljningen eller de omständigheter som kommer att leda fram till den förväntade avyttringen och det förväntade sättet och tidpunkten för den avyttringen,

c) det resultat som redovisas i enlighet med punkterna 20–22 och, om dessa inte särredovisas i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, under vilken rubrik i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ resultatet i fråga förekommer,

d) i tillämpliga fall den rörelsegren eller det geografiska område där anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) redovisas i enlighet med IFRS 8, *Rörelsesegment*.

42. Om någon av punkterna 26 eller 29 är tillämplig, ska ett företag – under den period då beslutet fattades om att ändra planen att sälja anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) – lämna upplysningar om fakta och omständigheter som ledde fram till beslutet och beslutets effekt på verksamhetens resultat för den perioden och för de tidigare perioder som redovisas.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

43. Denna standard ska tillämpas framåtriktat beträffande anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att bli klassificerade som att de innehas för försäljning och beträffande verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade efter den dag standarden träder i kraft. Ett företag får redan före denna standards ikraftträdande tillämpa den på alla anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som uppfyller villkoren för att klassificeras som att de innehas för försäljning och på alla verksamheter som uppfyller villkoren för att klassificeras som avvecklade, under förutsättning att värderingar och annan information som krävs för standardens tillämpning fanns tillgängliga när villkoren ursprungligen var uppfyllda.

IKRAFTTRÄDANDE

44. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼**M5**

44A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkterna 3 och 38 och punkt 33A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼**M11**

44B. IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar att punkt 33 (d) lades till. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (enligt ändring 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen ska tillämpas med retroaktiv verkan.

▼**M8**

44C. Punkterna 8A och 36A tillades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Ett företag ska dock inte tillämpa ändringarna för räkenskapsår som börjar före den 1 juli 2009 om det inte också tillämpar IAS 27 (i dess ändrade lydelse i maj 2008). Om ett företag tillämpar ändringarna före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta. Ett företag ska tillämpa ändringarna framåtriktat från det datum då det först tillämpade IFRS 5, med förbehåll för övergångsbestämmelserna i punkt 45 i IAS 27 (ändrad i maj 2008).

▼**M17**

44D. Punkt 5A, 12A och 15A lades till och punkt 8 ändrades i och med IFRIC 17 *Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar till ägare* som utfärdades i november 2008. Dessa ändringar ska tillämpas framåtriktat på anläggningstillgångar (eller avyttringsgrupper) som klassificeras som att de innehas för värdeöverföring till ägare för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändringar i maj 2008) och IFRIC 17.

▼**M22**

44E. Punkt 5B lades till i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M32**

44G. IFRS 11 *Samarbetsarrangemang,* som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 28 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 11.

▼**M33**

44H. IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*, som utfärdades i maj 2011, innebar att definitionen av verkligt värde i bilaga A ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

44I. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 33A. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼M53

44K. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 5 och strök punkterna 44F och 44J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M48

44L. Genom den *årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i september 2014, ändrades punkterna 26–29 och punkt 26A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för ändringar av en avyttringsmetod som inträffar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 35

45. Denna standard ersätter IAS 35, *Verksamheter under avveckling*.

Bilaga A

Definitioner

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

anläggningstillgång — En tillgång som inte är en **omsättningstillgång**.

avvecklad verksamhet — En **del av ett företag** som antingen har avyttrats eller klassificerats som att den innehas för försäljning, och

a) utgör en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område,

b) ingår i en enda samordnad plan för att avyttra en självständig rörelsegren eller en väsentlig verksamhet som bedrivs inom ett geografiskt område, eller

c) är ett dotterföretag som förvärvats uteslutande i syfte att vidaresälja.

avyttringsgrupp — En grupp tillgångar avsedda att avyttras sammanhållet i en enda transaktion genom försäljning eller på annat sätt samt de skulder som är direkt hänförliga till de tillgångar som kommer att överlåtas genom transaktionen. Gruppen inkluderar goodwill som ingått i ett rörelseförvärv om gruppen är en **kassagenererande enhet** med goodwill i enlighet med kraven i punkterna 80–87 i IAS 36, *Nedskrivningar* (efter omarbetning 2004) eller om det är en verksamhet ingående i en sådan kassagenererande enhet.

bindande köpåtagande — En överenskommelse med en oberoende motpart som är bindande för båda parter, vanligen verkställbar enligt lag och (a) anger alla betydande villkor, inklusive pris och tidpunkt för transaktionerna, samt (b) innehåller en påföljd för utebliven fullgörelse som är tillräckligt allvarlig för att göra fullgörelse **mycket sannolik**.

del av ett företag — Verksamheter och kassaflöden som är klart särskiljbara från resten av företaget, såväl rörelse- som redovisningsmässigt.

försäljningskostnader — Kostnader som är direkt hänförliga till avyttringen av en tillgång (eller **avyttringsgrupp**), exklusive kostnader för finansiering och inkomstskatter.

kassagenererande enhet — Den minsta identifierbara grupp av tillgångar som ger upphov till inbetalningar som i allt väsentligt är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

▼B

mycket sannolik	Betydligt mer trolig än **sannolik**.
nyttjandevärde	Nuvärdet av de uppskattade framtida kassaflöden som väntas uppstå genom fortlöpande användning av en tillgång och dess avyttrande vid slutet av dess nyttjandeperiod.
omsättningstillgång	►M5 Ett företag ska klassificera en tillgång som omsättningstillgång när a) det förväntas realisera tillgången, eller avser att sälja eller förbruka den, under företagets normala verksamhetscykel, b) det innehar tillgången primärt för handelsändamål, c) det förväntas realisera tillgången inom tolv månader efter rapportperioden, eller d) tillgången utgörs av likvida medel (enligt definition i IAS 7) såvida inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller att användas för att reglera en skuld i minst tolv månader efter rapportperioden. ◄
sannolik	Mer trolig än inte trolig.

▼M33

verkligt värde	är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer. (Se IFRS 13.)

▼B

återvinningsvärde	Det högsta av en tillgångs **verkliga värde** efter avdrag för **försäljningskostnaderna** och dess **nyttjandevärde**.

Bilaga B

Tillämpningsbilaga

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

FÖRLÄNGNING AV DEN PERIOD SOM KRÄVS FÖR ATT FULLBORDA EN FÖRSÄLJNING

B1. Att den tidsperiod som behövs för att fullborda en försäljning förlängs utesluter inte, som framgår av punkt 9, att en tillgång (eller en avyttringsgrupp) kan klassificeras som att den innehas för försäljning, om dröjsmålet beror på händelser eller omständigheter utanför företagets kontroll och om förhållandena i övrigt visar att företaget alltjämt står fast vid planen att sälja tillgången (eller avyttringsgruppen). Undantag från ettårskravet i punkt 8 ska därför gälla i följande situationer där sådana händelser eller omständigheter inträffar

▼B

a) om företaget, vid den tidpunkt det förbinder sig till en plan att sälja en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), har skäl att anta att någon utomstående (som inte är en köpare) kommer att ställa sådana villkor för överlåtelsen av tillgången (eller avyttringsgruppen) att den period som behövs för att fullborda försäljningen förlängs, och

   i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla dessa villkor inte kan påbörjas förrän ett *bindande köpåtagande* har erhållits, och

   ii) ett bindande köpåtagande är mycket sannolikt inom ett års tid.

b) ett företag erhåller ett bindande köpåtagande, till följd av vilket en köpare eller någon utomstående oväntat ställer upp villkor för överlåtelsen av en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp), som tidigare har klassificerats som att den innehas för försäljning, villkor som innebär att den tid som behövs för att försäljningen ska fullbordas förlängs, och

   i) nödvändiga åtgärder för att uppfylla villkoren har vidtagits i god tid, och

   ii) de problem som förorsakat dröjsmålet väntas gå att lösa.

c) om det under den inledande ettårsperioden inträffar omständigheter som tidigare ansågs osannolika och som får till följd att en anläggningstillgång (eller en avyttringsgrupp) som tidigare klassificerats som att den innehas för försäljning inte blir såld före periodens utgång, och

   i) företaget under denna inledande ettårsperiod vidtog nödvändiga åtgärder för att anpassa sig till de förändrade omständigheterna,

   ii) anläggningstillgången (eller avyttringsgruppen) aktivt marknadsförs till ett pris som, med hänsyn till de förändrade omständigheterna, framstår som rimligt, och

   iii) villkoren i punkterna 7 och 8 är uppfyllda.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 6

Prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att precisera hur *prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar ska redovisas.*

2. Standarden uppställer följande särskilda krav

   a) begränsade förbättringar av befintliga redovisningsmetoder för *prospekterings- och utvärderingsutgifter.*

   b) av företag som redovisar *prospekterings- och utvärderingstillgångar* att bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov enligt denna standard och värdera varje behov i enlighet med IAS 36, *Nedskrivningar*.

   c) upplysningar som identifierar och förklarar de belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer genom prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar och hjälper användare av dessa finansiella rapporter att förstå storleken på, tidpunkten för och sannolikheten för framtida betalningsströmmar från varje redovisad prospekterings- och utvärderingstillgång.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Ett företag ska tillämpa standarden på de prospekterings- och utvärderingsutgifter som det ådrar sig.

4. Denna standard behandlar inte andra aspekter av redovisning av företag som sysslar med prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar.

5. Ett företag ska inte tillämpa denna standard på utgifter det ådrar sig

   a) före prospekteringen efter samt utvärderingen av mineraltillgångar, såsom utgifter företaget ådragit sig innan det erhållit legala rättigheter till prospektering på ett visst område.

   b) efter att den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

REDOVISNING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Tillfälligt undantag från punkterna 11 och 12 i IAS 8

6. När ett företag som redovisar prospekterings- och utvärderingstillgångar tar fram sina redovisningsprinciper ska det tillämpa punkt 10 i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

▼B

7. I punkterna 11 och 12 i IAS 8 anges ursprung till myndighetskrav och vägledning som företagsledningen ska beakta vid framtagande av en redovisningsprincip för en post om ingen standard särskilt tillämpas på denna post. Med beaktande av punkterna 9 och 10 nedan, undantar denna standard ett företag från att tillämpa dessa punkter på sina redovisningsprinciper för redovisningen och värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar.

VÄRDERING AV PROSPEKTERINGS- OCH UTVÄRDERINGSTILLGÅNGAR

Värdering vid det första redovisningstillfället

8. Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska värderas till anskaffningsvärde.

Anskaffningsvärdets beståndsdelar för prospekterings- och utvärderingstillgångar

9. Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip som anger vilka utgifter som redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar och tillämpa denna princip på ett konsekvent sätt. Vid detta fastställande beaktar företaget i vilken grad utgiften kan kopplas till att hitta särskilda mineraltillgångar. Följande är exempel på utgifter som kan innefattas i den första värderingen av prospekterings- och utvärderingstillgångar (listan är inte fullständig)

a) förvärv av prospekteringsrättigheter,

b) topografiska, geologiska, geokemiska och geofysiska studier,

c) prospekteringsborrning,

d) dikning,

e) provtagning, och

f) aktiviteter i samband med utvärdering av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna en mineraltillgång.

10. Utgifter som är hänförliga till utvecklingen av mineraltillgångar ska inte redovisas som prospekterings- och utvärderingstillgångar. I föreställningsramen och IAS 38, *Immateriella tillgångar,* finns vägledning om redovisningen av tillgångar som uppkommer vid utveckling.

11. I enlighet med IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar,* redovisar ett företag de förpliktelser för bortforslande och återställande som det ådrar sig under en viss period som följd av att ha genomfört prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

Värdering efter det första redovisningstillfället

12. Efter det första redovisningstillfället ska ett företag tillämpa antingen anskaffningsvärdemetoden eller omvärderingsmetoden på prospekterings- och utvärderingstillgångarna. Om omvärderingsmetoden tillämpas (metoden i IAS 16, *Anläggningstillgångar,* eller metoden i IAS 38) ska det ske i överensstämmelse med klassificeringen av tillgångarna (se punkt 15).

▼B

Byten av redovisningsprinciper

13. Ett företag får byta sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter om bytet gör de finansiella rapporterna mer relevanta för användarnas behov för att fatta ekonomiska beslut och inte mindre tillförlitliga, eller mer tillförlitliga och inte mindre relevanta för dessa behov. Ett företag ska bedöma relevans och tillförlitlighet genom att använda kriterierna i IAS 8.

14. För att motivera ett byte av redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter ska ett företag visa att bytet innebär att de finansiella rapporterna i högre grad uppfyller kriterierna i IAS 8, men bytet behöver inte leda till fullständig överensstämmelse med dessa kriterier.

KLASSIFICERING

Klassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

15. Ett företag ska klassificera prospekterings- och utvärderingstillgångar som materiella eller immateriella enligt de förvärvade tillgångarnas karaktär och tillämpa klassificeringen på ett konsekvent sätt.

16. Vissa prospekterings- och utvärderingstillgångar behandlas som immateriella (såsom borrningsrättigheter) medan andra är materiella (såsom fordon och borriggar). Till den del en materiell tillgång förbrukas vid utveckling av en immateriell tillgång, är det belopp som återspeglar denna förbrukning del av den immateriella tillgångens anskaffningsvärde. Användande av en materiell tillgång för att utveckla en immateriell tillgång innebär emellertid inte att den materiella tillgången omvandlas till en immateriell tillgång.

Omklassificering av prospekterings- och utvärderingstillgångar

17. En prospekterings- och utvärderingstillgång ska inte längre klassificeras som sådan när den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten av att utvinna en mineraltillgång kan påvisas. Prospekterings- och utvärderingstillgångar ska prövas för nedskrivning och eventuella nedskrivningar redovisas, innan omklassificering sker.

NEDSKRIVNINGAR

Redovisning och värdering

18. Prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov ska prövas när fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet för en prospekterings- och utvärderingstillgång kan överstiga dess återvinningsvärde. När fakta och omständigheter tyder på att det redovisade värdet överstiger återvinningsvärdet ska ett företag värdera, klassificera och lämna upplysning om varje nedskrivning i enlighet med IAS 36, förutom enligt vad som anges i punkt 21 nedan.

19. Endast vad det gäller prospekterings- och utvärderingstillgångar ska punkt 20 i denna standard tillämpas i stället för punkterna 8–17 i IAS 36 vid identifiering av en prospekterings- och utvärderingstillgång som kan behöva skrivas ned. I punkt 20 används begreppet ”tillgångar” men detta gäller såväl prospekterings- och utvärderingstillgångar var för sig som en kassagenererande enhet.

▼B

20. En eller flera av följande fakta och omständigheter indikerar att ett företag bör pröva prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov (listan är inte fullständig)

a) den period för vilken företaget har rätt att prospektera det angivna området har löpt ut under perioden eller kommer att löpa ut inom en nära framtid och väntas inte bli förnyad.

b) betydande utgifter för ytterligare prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga är varken budgeterade eller planerade.

c) prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar i området i fråga har inte lett till upptäckt av mineraltillgångar i kvantiteter som är av kommersiell storlek och företaget har beslutat att upphöra med sådan verksamhet i området i fråga.

d) tillräckliga uppgifter föreligger för att indikera, trots att en utveckling i området i fråga troligen fortsätter, att det redovisade värdet för prospekterings- och utvärderingstillgången troligen inte kan återvinnas helt genom framgångsrik utveckling eller vid en försäljning.

I varje sådant fall, eller liknande fall, ska företag pröva nedskrivningsbehovet i enlighet med IAS 36. Varje nedskrivning redovisas som en kostnad i enlighet med IAS 36.

Ange den nivå vid vilken prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov prövas

21. Ett företag ska fastställa en redovisningsprincip för fördelning av prospekterings- och utvärderingstillgångar på kassagenererande enheter eller grupper av kassagenererande enheter i syfte att bedöma sådana tillgångars nedskrivningsbehov. Varje kassagenererande enhet eller grupp av enheter på vilken en prospekterings- och utvärderingstillgång fördelas ska inte vara större än ett segment, baserat på antingen företagets primära eller dess sekundära indelningsgrund som fastställts i enlighet med IAS 8, Segmentrapportering.

22. Den nivå som identifieras av företaget vad gäller prövning av prospekterings- och utvärderingstillgångars nedskrivningsbehov kan innehålla en eller flera kassagenererande enheter.

UPPLYSNINGAR

23. Ett företag ska lämna upplysningar som identifierar och förklarar de redovisade belopp i företagets finansiella rapporter som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

24. För att uppfylla punkt 23 ska ett företag lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för prospekterings- och utvärderingsutgifter inklusive redovisningen av prospekterings- och utvärderingstillgångar.

b) de belopp avseende tillgångar, skulder, kostnader och intäkter samt kassaflöden från den löpande verksamheten och investeringsverksamheten som uppkommer vid prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar.

▼B

25. Ett företag ska behandla prospekterings- och utvärderingstillgångar som ett eget tillgångsslag och följa upplysningskraven i IAS 16 eller IAS 38 utifrån hur tillgångarna klassificeras.

IKRAFTTRÄDANDE

26. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

27. Om det är praktiskt ogenomförbart att tillämpa ett visst krav i punkt 18 på jämförande information som rör räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. I IAS 8 förklaras begreppet ”praktiskt ogenomförbart”.

Bilaga

Definitioner

IFRS 6 och dess bilagor utgör en helhet.

prospekterings- och utvärderingstillgångar	**Prospekterings- och utvärderingsutgifter** som redovisas som tillgångar i enlighet med företagets redovisningsprincip.
prospektering efter samt utvärdering av mineraltillgångar	Sökandet efter mineraltillgångar, innefattande mineraler, olje- och gasfyndigheter och andra liknande icke förnyelsebara naturtillgångar efter att företaget har erhållit legala rättigheter att prospektera i ett visst område, som fastställandet av den tekniska möjligheten och den kommersiella genomförbarheten att utvinna mineraltillgången.
prospekterings- och utvärderingsutgifter	Utgifter som ett företag ådragit sig i samband med prospekteringen Zsamt utvärderingen av mineraltillgångar innan den tekniska möjligheten och kommersiella genomförbarheten i att utvinna en mineraltillgång kan påvisas.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 7

Finansiella instrument: Upplysningar

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att kräva att företag lämnar upplysningar i sina finansiella rapporter som gör det möjligt för användare att bedöma

a) betydelsen av finansiella instrument för företagets finansiella ställning och resultat, och

b) karaktären och omfattningen av risker till följd av finansiella instrument som företaget är exponerat för under perioden och ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ samt hur företaget hanterar dessa risker.

▼M53

2. Principerna i denna standard kompletterar principerna för redovisning, värdering och klassificering av finansiella tillgångar och finansiella skulder i IAS 32 *Finansiella instrument*: *Klassificering*, och IFRS 9 *Finansiella instrument*.

▼B

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M53

3. Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument, förutom följande:

a) De innehav i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med IFRS 9. I dessa fall ska företagen tillämpa kraven i denna standard. Företag ska även tillämpa denna standard på alla derivat avseende innehav i dotterföretag, intresseföretag eller joint ventures, såvida inte derivatet uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32.

▼B

b) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser för anställdas planer för ersättning efter avslutad anställning, för vilka IAS 19, *Ersättningar till anställda,* tillämpas.

▼M12

_____

▼M53

d) Försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4 *Försäkringsavtal*. Denna standard ska dock tillämpas på derivat som är inbäddade i försäkringsavtal om IFRS 9 kräver att företaget redovisar dem separat. Dessutom ska en emittent tillämpa denna standard på *finansiella garantiavtal* om emittenten tillämpar IFRS 9 vid redovisning och värdering av avtalen, men ska tillämpa IFRS 4 om emittenten väljer, i enlighet med punkt 4 d i IFRS 4, att tillämpa IFRS 4 vid redovisning och värdering av dem.

▼M53

e) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*, tillämpas, förutom att denna standard tillämpas på avtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9.

▼M6

f) instrument som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

▼M53

4. Denna standard tillämpas på finansiella instrument oavsett om de redovisats i rapporten över finansiell ställning eller inte. Redovisade finansiella instrument innefattar finansiella tillgångar och finansiella skulder som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9. Finansiella instrument som inte redovisats i rapporten över finansiell ställning innefattar vissa finansiella instrument som, även om de faller utanför tillämpningsområdet för IFRS 9, faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

5. Denna standard tillämpas på avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9.

5A. Upplysningskraven för kreditrisk i punkt 35A–35N tillämpas på de rättigheter som IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* anger ska redovisas i enlighet med IFRS 9, i syfte att redovisa nedskrivningsvinster eller -förluster. Varje hänvisning till finansiella tillgångar eller finansiella instrument i dessa punkter ska inbegripa dessa rättigheter såvida inte annat anges.

▼B

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR

6. När denna standard kräver upplysningar om klasser av finansiella instrument ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till karaktären på de lämnade upplysningarna och med beaktande av instrumentens egenskaper. Företag ska lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning mot posterna i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

7. Företag ska lämna sådana upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma den betydelse finansiella instrument har för företagets finansiella ställning och resultat.

▼M5

Rapport över finansiell ställning

▼B

Kategorier av finansiella tillgångar och finansiella skulder

▼M53

8. De redovisade värdena för var och en av följande kategorier, enligt definitionen i IFRS 9, ska anges i rapporten över finansiell ställning eller i not:

a) Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultatet, med ytterligare uppdelning på i) de som vid första redovisningstillfället eller därefter har identifierats som sådana i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9 och ii) de som obligatoriskt värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9.

▼M53

b)– d) [utgår]

e) Finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet, med ytterligare uppdelning på i) de som vid första redovisningstillfället eller därefter har identifierats som sådana i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9 och ii) de som motsvarar definitionen av att innehas för handel i IFRS 9.

f) Finansiella tillgångar värderade till upplupet anskaffningsvärde.

g) Finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde.

h) Finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat, med ytterligare uppdelning på (i) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9 och (ii) investeringar i egetkapitalinstrument som är identifierade som sådana vid första redovisningstillfället i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9.

Finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet

9. Om företaget har identifierat som värderad till verkligt värde via resultatet en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar) som annars skulle värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat eller upplupet anskaffningsvärde, ska företaget lämna upplysning om

a) den maximala exponeringen för *kreditrisk* (se punkt 36 a) för en finansiell tillgång (eller grupp av finansiella tillgångar) i slutet av rapporteringsperioden,

b) det belopp till vilket varje hänförligt kreditderivat eller liknande instrument minskar den maximala exponeringen för kreditrisk (se punkt 36 b),

c) storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i den finansiella tillgångens (eller gruppen av finansiella tillgångar) verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisk för den finansiella tillgången bestämt antingen

▼B

i) som värdet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till *marknadsrisk*, eller

ii) enligt en alternativ metod som företaget bedömer mer korrekt återger värdet av den förändring i dess verkliga värde som härrör från förändringar i kreditrisken för tillgången.

Förändringar i marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en observerbar (referens)ränta, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.

▼M53

d) storleken på förändringen i verkligt värde för hänförliga kreditderivat eller liknande instrument som har uppkommit under perioden och ackumulerat sedan den finansiella tillgången identifierades.

▼**M53**

10. Om företaget har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 i IFRS 9 och är skyldigt att redovisa effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat (se punkt 5.7.7 i IFRS 9) ska det lämna upplysning om

a) storleken på förändringar, ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i kreditrisk för den skulden (se punkterna B5.7.13–B5.7.20 i IFRS 9 för vägledning om fastställande av effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk),

b) skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det belopp som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfallodagen till innehavaren av förpliktelsen,

c) varje överföring av ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital under perioden, inklusive skälen för sådana överföringar,

d) om en skuld tas bort från rapporten över finansiell ställning under perioden, det belopp (i förekommande fall) som redovisas i övrigt totalresultat som realiserades vid borttagande från rapporten över finansiell ställning.

10A. Om ett företag har identifierat en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 i IFRS 9 och är skyldigt att redovisa alla förändringar i det verkliga värdet för den skulden (inklusive effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk) i resultatet (se punkterna 5.7.7 och 5.7.8 i IFRS 9) ska det lämna upplysning om

a) storleken på förändringar, under perioden och ackumulerat, i verkligt värde på den finansiella skulden som härrör från förändringarna i den skuldens kreditrisk (se punkterna B5.7.13–B5.7.20 i IFRS 9 för vägledning om fastställande av effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk), och

b) skillnaden mellan den finansiella skuldens redovisade värde och det belopp som företaget enligt kontraktet skulle betala på förfallodagen till innehavaren av förpliktelsen,

11. Företaget ska också lämna upplysningar om följande:

a) En detaljerad beskrivning av de metoder som använts för att uppfylla kraven i punkterna 9 c, 10 a och 10A a och punkt 5.7.7 a i IFRS 9, inklusive en förklaring till varför metoden är lämplig.

b) Om företaget anser att de upplysningar som det har lämnat, antingen i rapporten över finansiell ställning eller i noterna, för att uppfylla kraven i punkt 9 c, 10 a eller 10A a eller punkt 5.7.7 a i IFRS 9 inte rättvist representerar den förändring i det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller finansiella skulden som är hänförlig till förändringar i kreditrisk, skälen till denna slutsats och de faktorer som företaget anser är relevanta.

▼M53

c) En detaljerad redogörelse för den eller de metoder som används för att avgöra om redovisning av effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet (se punkterna 5.7.7 och 5.7.8 i IFRS 9). Om ett företag är skyldigt att redovisa effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk i resultatet (se punkt 5.7.8 i IFRS 9) måste upplysningarna innehålla en detaljerad beskrivning av det ekonomiska förhållande som beskrivs i punkt B5.7.6 i IFRS 9.

Investeringar i egetkapitalinstrument som identifieras som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat

11A. Om företaget har identifierat investeringar i egetkapitalinstrument som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat, enligt vad som är tillåtet enligt punkt 5.7.5 i IFRS 9, ska det lämna upplysningar om

a) vilka investeringar i egetkapitalinstrument som har identifierats som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat,

b) skälen till att använda detta alternativ,

c) det verkliga värdet för varje sådan investering i slutet av rapportperioden,

d) utdelningar som redovisats under perioden, med separat angivelse av de investeringar som tagits bort från rapporten över finansiell ställning under rapportperioden och de som rör investeringar som innehas per rapportperiodens slut,

e) varje överföring av ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital under perioden, inklusive skälen för sådana överföringar.

11B. Om ett företag tog bort investeringar i egetkapitalinstrument som värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat från rapporten över finansiell ställning under rapportperioden ska det lämna upplysning om

a) skälen till avyttringen av investeringarna,

b) det verkliga värdet för investeringarna vid tidpunkten för borttagandet från rapporten över finansiell ställning,

c) den ackumulerade vinsten eller förlusten vid avyttringen.

▼B

Omklassificering

▼M53

12.–12A. [utgår]

12B. Ett företag ska upplysa om det, under den aktuella perioden eller under tidigare rapportperioder, har omklassificerat finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 i IFRS 9. För varje sådant fall ska företaget lämna upplysningar om

a) tidpunkten för omklassificeringen,

b) en detaljerad redogörelse av den ändrade affärsmodellen och en kvalitativ beskrivning av dess inverkan på företagets finansiella rapporter,

c) summan av omklassificeringarna för varje kategori.

▼**M53**

12C. För varje rapportperiod efter omklassificeringen fram till borttagande från rapporten över finansiell ställning ska företaget lämna upplysningar om följande för tillgångar som omklassificerats från verkligt värde via resultatet så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.4.1 i IFRS 9:

a) Den effektivränta som fastställs på dagen för omklassificeringen.

b) De ränteintäkter som redovisas.

12D. Om ett företag, sedan den senaste årsredovisningen, har omklassificerat finansiella tillgångar från verkligt värde via övrigt totalresultat så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde eller från verkligt värde via resultatet så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat ska det lämna upplysningar om

a) det verkliga värdet för de finansiella tillgångarna per rapportperiodens slut, och

b) den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i resultatet eller i övrigt totalresultat under rapportperioden om de finansiella tillgångarna inte hade omklassificerats.

▼**M34**

_____

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

13A. Upplysningarna i punkterna 13B–13E kompletterar de andra upplysningskraven i denna IFRS och krävs för alla redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. Dessa upplysningskrav tillämpas också på redovisade finansiella instrument som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om nettning eller ett liknande avtal, oavsett om de kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 eller inte.

13B. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av dess finansiella rapporter att bedöma effekter eller potentiella effekter av nettningsavtal på företagets ställning. Detta inbegriper effekter eller potentiella effekter av kvittningsrätter som är förbundna med företagets finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av punkt 13A.

13C. För att uppfylla syftet i punkt 13B ska ett företag i slutet av rapporteringsperioden lämna följande kvantitativa upplysningar separat för finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av punkt 13A:

a) Bruttobelopp för de finansiella tillgångarna och de finansiella skulderna.

b) De belopp som kvittas enligt kriterierna i punkt 42 i IAS 32 vid fastställande av de nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning.

c) De nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning.

▼M34

d) De belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om nettning eller ett liknande avtal och som inte omfattas av punkt 13C b, inklusive

i) belopp som är relaterade till redovisade finansiella instrument som inte uppfyller några eller alla av de villkor för kvittning som anges i punkt 42 i IAS 32,

ii) belopp som är relaterade till finansiella säkerheter (inklusive kontantsäkerheter), och

e) nettobelopp efter avdrag av beloppen i d från beloppen i c ovan.

De upplysningar som krävs enligt denna punkt ska presenteras i tabellform. Finansiella tillgångar och finansiella skulder ska anges separat, såvida inte ett annat format är lämpligare.

13D. Det totalbelopp som anges för ett instrument enligt punkt 13C d ska begränsas till beloppet i punkt 13C c för det instrumentet.

13E. En beskrivning ska ingå i de upplysningar som lämnas av företaget om de kvittningsrätter som är kopplade till de av företagets redovisade finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av rättsligt bindande ramavtal om kvittning och liknande avtal enligt punkt 13C d, inbegripet karaktären hos dessa rättigheter.

13F. Om de upplysningar som krävs enligt punkterna 13B–13E lämnas i mer än en not i årsredovisningen, ska hänvisningar göras mellan dessa noter.

▼B

Säkerhet

▼M53

14. Företaget ska lämna följande upplysningar om

a) det redovisade värdet för finansiella tillgångar som lämnats som säkerhet för skulder och eventualförpliktelser, inklusive belopp som har omklassificerats i enlighet med punkt 3.2.23 a i IFRS 9, och

b) villkor och förutsättningar för ianspråktagande av tillgångarna.

▼B

15. När ett företag har accepterat en säkerhet (vare sig det är finansiella eller icke-finansiella tillgångar) som det kan sälja eller pantsätta även om ägaren av säkerheten inte underlåtit att betala, ska företaget lämna upplysning om

a) verkligt värde för den accepterade säkerheten,

b) verkligt värde för eventuell såld eller pantsatt säkerhet och huruvida företaget har en förpliktelse att återlämna dessa, och

c) villkor och förutsättningar avseende företagets användning av säkerheten.

Avsättningskonton för kreditförluster

▼M53

16. [utgår]

▼M53

16A. Det redovisade värdet på finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9 minskas inte genom en förlustreserv och ett företag ska inte redovisa förlustreserven separat i rapporten över finansiell ställning som en minskning av det redovisade värdet av den finansiella tillgången. Ett företag ska dock lämna upplysningar om förlustreserven i noterna till de finansiella rapporterna.

▼B

Sammansatta finansiella instrument med flera inbäddade derivat

17. Om ett företag har emitterat ett instrument som innehåller både en skulddel och en egetkapitaldel (se punkt 28 i IAS 32) och om instrumentet har flera inbäddade derivat vilkas värden är beroende av varandra (exempelvis inlösningsbara konvertibla skuldebrev), ska det lämna upplysning om förekomsten av dessa derivat.

Uteblivna betalningar och avtalsbrott

18. För ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ redovisade *låneskulder* ska ett företag lämna upplysning om

a) detaljer om eventuella uteblivna betalningar under perioden beträffande nominellt belopp, ränta, medel som avsatts för återbetalning eller villkor gällande återköp och inlösen för dessa låneskulder,

b) det redovisade värdet per ►M5 rapportperiodens slut ◄ avseende de låneskulder för vilka de inställda betalningarna gällde, och

c) huruvida den uteblivna betalningen gottgjorts eller huruvida villkoren och förutsättningarna för låneskulden omförhandlats före det datum då de finansiella rapporterna godkändes för utfärdande.

19. Om det, under perioden, har inträffat andra avtalsbrott avseende låneavtal än dem som beskrivs i punkt 18, ska ett företag lämna samma upplysningar som krävs enligt punkt 18 om dessa avtalsbrott gav långivaren rätt att kräva tidigarelagd återbetalning (såvida inte avtalsbrotten gottgjorts eller lånevillkoren omförhandlats, ►M5 vid ◄ eller före ►M5 rapportperiodens slut ◄).

▼M5

Rapport över totalresultat

▼B

Intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster

▼M53

20. Ett företag ska lämna upplysningar om följande intäktsposter, kostnadsposter, vinster eller förluster antingen i rapporten över totalresultat eller i not:

a) nettovinster eller nettoförluster på

i) finansiella tillgångar eller finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet, med separat angivelse av de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som vid första redovisningstillfället har identifierats som sådana eller därefter i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9, och de finansiella tillgångar eller finansiella skulder som är obligatoriskt värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med IFRS 9 (exempelvis finansiella skulder som uppfyller definitionen av innehas för handel i IFRS 9); för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet ska företaget separat redovisa det belopp avseende vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat och det belopp som redovisas i resultatet,

▼M53

ii)– iv) [utgår]

v) finansiella skulder värderade till upplupet anskaffningsvärde,

vi) finansiella tillgångar värderade till upplupet anskaffningsvärde,

vii) investeringar i egetkapitalinstrument identifierade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9,

viii) finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9, med separat angivelse av det vinstbelopp eller förlustbelopp som redovisats i övrigt totalresultat under perioden och det belopp som omklassificerats vid borttagande från ackumulerat övrigt totalresultat till resultatet för perioden.

b) summa ränteintäkter och summa räntekostnader (beräknade enligt effektivräntemetoden) för finansiella tillgångar som redovisas till upplupet anskaffningsvärde eller som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A i IFRS 9 (som visar beloppen separat), eller finansiella skulder som inte redovisas till verkligt värde via resultatet.

c) avgiftsintäkter och -kostnader (andra än belopp som räknats med vid bestämmande av effektivränta) som härrör från

i) finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte värderas till verkligt värde via resultatet, och

ii) depositions- och annan förvaltningsverksamhet som innebär hållande eller investeringar av tillgångar åt personer, stiftelser, pensionsplaner eller andra institut.

d) [utgår]

e) [utgår]

20A. Ett företag ska lämna en analys av de resultat som redovisas i rapporten över totalresultat till följd av borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde, med separat angivelse av vinster och förluster från borttagande från rapporten över finansiell ställning av sådana finansiella tillgångar. Dessa upplysningar ska innehålla skälen till borttagande av dessa finansiella tillgångar.

▼B

Övriga upplysningar

Redovisningsprinciper

▼M49

21. Enligt punkt 117 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007) ska ett företag upplysa om dess betydande redovisningsprinciper inbegripandeden värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som använts vid upprättandet av de finansiella rapporterna och de övriga redovisningsprinciper som använts, som är relevanta för en förståelse av de finansiella rapporterna.

▼B

Säkringsredovisning

▼M53

21A. Ett företag ska tillämpa upplysningskraven i punkterna 21B–24F på de riskexponeringar som ett företag säkrar och för vilka det väljer att tillämpa säkringsredovisning. Upplysningar om säkringsredovisning ska innehålla uppgifter om

a) företagets riskhanteringsstrategi och hur den tillämpas för att hantera risker,

b) hur företagets risksäkring kan påverka belopp, tidpunkt och osäkerhet i fråga om företagets framtida kassaflöden, och

c) den effekt som säkringsredovisning har haft på företagets rapport över finansiell ställning, rapport över totalresultat och redogörelse för förändringar i eget kapital.

21B. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i en enda not eller separat avsnitt i sina finansiella rapporter. Ett företag behöver dock inte upprepa information som redan finns på annan plats, under förutsättning att denna information införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis ledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

21C. När punkterna 22A–24F kräver att företaget avskiljer lämnade upplysningar enligt riskkategori ska företaget bestämma varje kategori på grundval av de riskexponeringar som ett företag beslutar att säkra och för vilka säkringsredovisning tillämpas. Ett företag ska fastställa riskkategorier genomgående för alla upplysningar om säkringsredovisning.

21D. I syfte att uppnå målen i punkt 21A ska ett företag (såvida inte annat anges nedan) avgöra hur pass detaljerade upplysningar det ska lämna, hur stor vikt som ska fästas på olika aspekter av upplysningskraven, lämplig aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå, och om användare av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas. Ett företag ska använda samma aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå som det använder för upplysningskrav för relaterad information i denna standard och IFRS 13 *Värdering till verkligt värde*.

Riskhanteringsstrategi

22. [utgår]

22A. Ett företag ska förklara sin riskhanteringsstrategi för varje kategori av riskexponeringar som det beslutar att säkra och för vilka säkringsredovisning tillämpas. Denna förklaring bör göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma (till exempel)

a) hur varje risk uppstår,

b) hur företaget hanterar varje risk; detta inbegriper huruvida företaget säkrar en post i sin helhet för alla risker eller säkrar en riskkomponent (eller komponenter) i en post och varför,

c) omfattningen av de riskexponeringar som företaget hanterar.

▼**M53**

22B. För att uppfylla kraven i punkt 22A bör informationen omfatta (men är inte begränsad till) en beskrivning av

a) de säkringsinstrument som används (och hur de används) för att säkra riskexponeringar,

b) hur företaget fastställer det ekonomiska sambandet mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet för bedömning av säkringens effektivitet, och

c) hur företaget fastställer säkringskvoten och vad källorna till säkringsineffektivitet är.

22C. Om ett företag identifierar en specifik riskkomponent i en säkrad post (se punkt 6.3.7 i IFRS 9) ska det lämna, förutom de upplysningar som krävs enligt punkterna 22A och 22B, kvalitativa eller kvantitativa uppgifter om

a) hur företaget bestämt den riskkomponent som identifieras som den säkrade posten (inklusive en beskrivning av karaktären på sambandet mellan riskkomponenten och posten som helhet), och

b) hur riskkomponenten förhåller sig till posten i sin helhet (t.ex. den identifierade riskkomponenten har tidigare i genomsnitt omfattat 80 procent av förändringarna i verkligt värde för posten som helhet).

Belopp, tidpunkter och osäkerhet beträffande framtida kassaflöden

23. [utgår]

23A. Såvida det inte är undantaget enligt punkt 23C ska ett företag lämna kvantitativ information per riskkategori för att göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma villkoren för säkringsinstrument och hur de påverkar storleken på och tidpunkten samt riskerna för framtida kassaflöden från företaget.

23B. För att uppfylla kraven i punkt 23A ska företaget lämna en uppdelning som upplyser om

a) en profil av tidpunkterna av det nominella beloppet för säkringsinstrumentet, och

b) i tillämpliga fall, det genomsnittliga priset eller kursen (t.ex. lösen- eller terminspriser osv.) för säkringsinstrumentet.

23C. I situationer där ett företag ofta återställer (dvs. upphör med och startar om) säkringsförhållanden eftersom både säkringsinstrumentet och den säkrade posten ofta ändras (dvs. företaget använder en dynamisk process där både exponeringen och det säkringsinstrument som används för att förvalta denna exponering inte är desamma under lång tid – som i exemplet i punkt B6.5.24 b i IFRS 9) ska företaget

a) vara undantaget från att lämna de upplysningar som krävs enligt punkterna 23A och 23B,

b) lämna följande upplysningar:

i) Information om vilken den ultimata riskhanteringsstrategin är i förhållande till dessa säkringsförhållanden.

▼**M53**

ii) En beskrivning av hur det återspeglar företagets riskhanteringsstrategi med hjälp av säkringsredovisning och identifiering av dessa särskilda säkringsförhållanden.

iii) En uppgift om hur ofta säkringsförhållanden upphör och startas om som en del av företagets process för dessa säkringsförhållanden.

23D. Ett företag ska per riskkategori lämna en beskrivning av de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess löptid.

23E. Om andra källor till säkringsineffektivitet framträder i ett säkringsförhållande ska företaget lämna upplysning om dessa källor per riskkategori och förklara resulterande säkringsineffektivitet.

23F. Vid kassaflödessäkringar ska ett företag lämna en beskrivning av eventuella prognostiserade transaktioner för vilka säkringsredovisning använts tidigare, men som inte längre väntas inträffa.

Effekterna av säkringsredovisning på företagets finansiella ställning och resultat

24. [utgår]

24A. Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp relaterade till poster som är identifierade som säkringsinstrument separat per riskkategori för varje typ av säkring (säkring av verkligt värde, kassaflödessäkring eller säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet):

a) Det redovisade värdet av säkringsinstrument (finansiella tillgångar separat från finansiella skulder).

b) Den post i rapporten över finansiell ställning som omfattar säkringsinstrumentet.

c) Den förändring i verkligt värde för säkringsinstrumentet som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden.

d) Säkringsinstrumentens nominella belopp (inklusive t.ex. ton eller kubikmeter).

24B. Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp för säkrade poster separat per riskkategori för säkringstyper enligt följande:

a) För säkringar av verkligt värde:

i) Det redovisade värdet av den säkrade post som redovisas i rapporten över finansiell ställning (som redovisar tillgångar separat från skulder).

ii) Det upplupna beloppet för justeringar av säkring av verkligt värde för den säkrade post som ingår i det redovisade värdet av den säkrade posten som redovisas i rapporten över finansiell ställning (som redovisar tillgångar separat från skulder).

iii) Den post i rapporten över finansiell ställning som innefattar den säkrade posten.

▼**M53**

iv) Den förändring i verkligt värde för den säkrade posten som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden.

v) Det upplupna återstående beloppet för justeringar av säkring av verkligt värde i rapporten över finansiell ställning för säkrade poster som man har upphört att justera för att säkra vinster och förluster i enlighet med punkt 6.5.10 i IFRS 9.

b) För kassaflödessäkringar och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet:

i) Förändringen i värdet av den säkrade post som används för redovisning av säkringsineffektivitet för perioden (dvs. vid kassaflödessäkringar, den värdeförändring som används för att fastställa den redovisade säkringsineffektiviteten i enlighet med punkt 6.5.11 c i IFRS 9).

ii) De saldon i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och valutaomräkningsreserven för att fortsätta med säkringar som redovisas i enlighet med punkterna 6.5.11 och 6.5.13 a i IFRS 9.

iii) De saldon som återstår i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och valutaomräkningsreserven från säkringsförhållanden där säkringsredovisning inte längre tillämpas.

24C. Ett företag ska i tabellform lämna upplysning om följande belopp separat per riskkategori för säkringstyper enligt följande:

a) För säkringar av verkligt värde:

i) Säkringsineffektivitet – dvs. skillnaden mellan säkringsvinster eller -förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten – som redovisas i resultatet (eller i övrigt totalresultat för säkringar av ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 i IFRS 9).

ii) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar den redovisade säkringsineffektiviteten.

b) För kassaflödessäkringar och säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet:

i) Säkringsvinster eller -förluster under rapportperioden som redovisades i övrigt totalresultat.

ii) Säkringsineffektivitet som redovisas i resultatet.

iii) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar den redovisade säkringsineffektiviteten.

iv) Det belopp som omklassificerats från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden eller valutaomräkningsreserven till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) (med åtskillnad mellan belopp för vilka säkringsredovisning tidigare använts, men för vilka säkrade framtida kassaflöden inte längre förväntas uppkomma, och belopp som har överförts eftersom den säkrade posten har påverkat resultatet).

v) Den post i rapporten över totalresultat som omfattar omklassificeringsjusteringen (se IAS 1).

▼**M53**

vi) När det gäller säkringar av nettopositioner, säkringsvinster eller -förluster som redovisats i en separat post i rapporten över totalresultat (se punkt 6.6.4 i IFRS 9).

24D. När den volym säkringsförhållanden som undantaget i punkt 23C gäller inte är representativ för normala volymer under perioden (dvs. att volymen på balansdagen inte återspeglar volymerna under perioden) ska ett företag upplysa om detta och skälen till varför det anser att volymerna inte är representativa.

24E. Ett företag ska göra en avstämning av varje komponent i eget kapital och en analys av övrigt totalresultat i enlighet med IAS 1 som tillsammans

a) åtminstone gör åtskillnad mellan de belopp som avser upplysningarna i punkt 24C b i och 24C b iv samt de belopp som redovisas i enlighet med punkt 6.5.11 d i och 6.5.11 d iii i IFRS 9,

b) gör åtskillnad mellan de belopp som hör samman med tidsvärdet för optioner som säkrar transaktionsrelaterade säkrade poster och de belopp som hör samman med tidsvärdet för optioner som säkrar tidsrelaterade säkrade poster när ett företag redovisar en options tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 i IFRS 9, och

c) gör åtskillnad mellan de belopp som avser terminsdelar av terminskontrakt och valutabasisspreaden för finansiella instrument som säkrar transaktionsrelaterade säkrade poster, och de belopp som avser terminsdelar av terminskontrakt och valutabasisspreaden för finansiella instrument som säkrar tidsrelaterade säkrade poster när ett företag redovisar dessa belopp i enlighet med punkt 6.5.16 i IFRS 9.

24F. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i punkt 24E separat per riskkategori. Denna uppdelning av risk kan lämnas i noterna till de finansiella rapporterna.

Möjligheten att identifiera en kreditexponering som värderad till verkligt värde via resultatet

24G. Om ett företag identifierade ett finansiellt instrument, eller en del av det, som värderat till verkligt värde via resultatet eftersom det använder ett kreditderivat för att hantera kreditrisken för detta finansiella instrument ska det lämna upplysning om följande:

a) För kreditderivat som använts för att hantera kreditrisker för finansiella instrument som är identifierade som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9, en avstämning av det nominella värdet och det verkliga värdet i början och slutet av perioden.

b) Den vinst eller förlust som redovisats i resultatet vid identifieringen av ett finansiellt instrument, eller en del av det, som värderat till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1 i IFRS 9.

c) När man upphör att värdera det finansiella instrument, eller en del av det, till verkligt värde via resultatet, det finansiella instrumentets verkliga värde som har blivit det nya redovisade värdet i enlighet med punkt 6.7.4 b i IFRS 9 och tillhörande nominella värde eller kapitalbelopp (med undantag för tillhandahållande av jämförande information i enlighet med IAS 1 behöver ett företag inte fortsätta med denna upplysning under efterföljande perioder).

▼B

Verkligt värde

25. Med undantag för vad som anges i punkt 29 ska ett företag, för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, lämna upplysningar om verkligt värde för den klassen av tillgångar och skulder (se punkt 6) på ett sätt som möjliggör jämförelse med det redovisade värdet.

26. När ett företag lämnar upplysning om verkligt värde ska det gruppera finansiella tillgångar och finansiella skulder i klasser, men ska endast kvitta dem om en nettoredovisning av deras redovisade värden sker i ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄.

▼M33

_____

▼M53

28. I vissa fall redovisar ett företag inte vinst eller förlust vid första redovisningstillfället för en finansiell tillgång eller finansiell skuld, eftersom det verkliga värdet varken styrks av ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång eller skuld (dvs. indata på Nivå 1) eller baseras på en värderingsteknik som endast använder uppgifter från observerbara marknader (se punkt B5.1.2A i IFRS 9). I sådana fall ska företaget för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder lämna upplysning om

a) sina redovisningsprinciper för att i resultatet redovisa skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset i syfte att återspegla en förändring av faktorer (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid prissättning av tillgången eller skulden (se punkt B5.1.2A b i IFRS 9),

b) den ackumulerade skillnad som ännu inte redovisats i resultatet vid periodens början och slut samt en avstämning av förändringar i saldot avseende denna skillnad,

c) varför företaget drog slutsatsen att transaktionspriset inte var det bästa uttrycket för det verkliga värdet, samt en beskrivning av beläggen för det verkliga värdet.

▼M54

29. Upplysningar om verkligt värde behöver inte lämnas

▼B

a) när det redovisade värdet är en rimlig uppskattning av det verkliga värdet, exempelvis för finansiella instrument såsom kortfristiga kundfordringar eller leverantörsskulder,

▼M54

b) för innehav av egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indata på Nivå 1), eller derivat som är knutna till sådana egetkapitalinstrument, som värderas till anskaffningsvärde i enlighet med IAS 39 på grund av att deras verkliga värde annars inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, eller

c) när ett avtal innehåller en diskretionär del (enligt beskrivningen i IFRS 4) vars verkliga värde inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt, eller

d) leasingskulder.

▼M53

30. I det fall som beskrivs i punkt 29 c ska ett företag lämna information som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att göra egna bedömningar om omfattningen av eventuella skillnader mellan de redovisade värdena för dessa kontrakt och deras verkliga värden, innefattande

▼B

a) det faktum att information om det verkliga värdet inte har lämnats för dessa instrument eftersom deras verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

▼B

b) en beskrivning av de finansiella instrumenten, deras redovisade värden och en förklaring till varför verkligt värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

c) uppgifter om marknaden för instrumenten,

d) information om huruvida och hur företaget avser att avyttra de finansiella instrumenten, och

e) om finansiella instrument vars verkliga värde tidigare inte har kunnat beräknas på ett tillförlitligt sätt tas bort från ►M5 rapporten över finansiell ställning ◄, detta faktum, deras redovisade värde vid tidpunkten för borttagandet från balansräkningen, samt den redovisade vinsten eller förlusten.

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT

31. Ett företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att bedöma karaktär och omfattning av de risker som uppstår genom finansiella instrument och som företaget är exponerat för ►M5 vid rapportperiodens slut ◄.

32. De upplysningar som krävs enligt punkterna 33–42 fokuserar på risker som härrör från finansiella instrument och hur de har använts. Dessa risker innefattar normalt, men är inte begränsade till, kreditrisk, *likviditetsrisk* och marknadsrisk.

▼M29

32A. Genom att kvalitativa upplysningar lämnas i samband med kvantitativa upplysningar kan användarna koppla ihop relaterade upplysningar och därmed få en helhetsbild av typen och omfattningen av risker som finansiella instrument ger upphov till. Samspelet mellan kvalitativa och kvantitativa upplysningar bidrar till information som gör det lättare för användarna att bedöma företagets riskexponering.

▼B

Kvalitativa upplysningar

33. För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna upplysning om

a) exponeringen för risk och dess uppkomst,

b) företagets mål, principer och metoder för att hantera risk samt metoder för att mäta risken, och

c) eventuella förändringar i (a) eller (b) i förhållande till föregående period.

Kvantitativa upplysningar

▼M29

34. För varje typ av risk som härrör från finansiella instrument ska ett företag lämna följande:

(a) Sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering mot denna risk i slutet av rapporteringsperioden. Dessa upplysningar ska baseras på information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*), till exempel företagets styrelse eller verkställande direktör.

(b) De upplysningar som krävs enligt punkterna 36–42, om dessa inte tillhandahålls i enlighet med a.

(c) Uppgifter om koncentrationer av risker, om detta inte framgår av de upplysningar som görs i enlighet med a och b.

▼B

35. Om de kvantitativa uppgifter som lämnas per ►M5 rapportperiodens slut ◄ inte är representativa för företagets riskexponering under rapportperioden, ska företaget lämna ytterligare upplysningar som är representativa.

Kreditrisk

▼M53

Tillämpningsområde och mål

35A. Ett företag ska tillämpa upplysningskraven i punkterna 35F–35N på finansiella instrument för vilka nedskrivningskraven i IFRS 9 tillämpas. Dock omfattas

a) För kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar: Punkt 35J gäller de kundfordringar, avtalstillgångar eller leasingfordringar för vilka förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9, om dessa finansiella tillgångar modifieras mer än 30 dagar efter förfallodagen.

b) Punkt 35K b gäller inte leasingfordringar.

35B. Kreditrisksupplysningar som lämnas i enlighet med punkterna 35F–35N ska göra det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att förstå kreditriskens effekter på storlek, tidpunkt och risker beträffande framtida kassaflöden. För att uppnå detta mål ska kreditriskupplysningar tillhandahålla följande:

a) Information om företagets kreditriskhanteringsmetoder och hur de förhåller sig till redovisning och värdering av förväntade kreditförluster, inklusive metoder, antaganden och uppgifter som används för att värdera förväntade kreditförluster.

b) Kvantitativ och kvalitativ information som gör det möjligt för användarna av de finansiella rapporterna att bedöma beloppen i de finansiella rapporterna till följd av förväntade kreditförluster, inklusive förändringar i förväntade kreditförluster och skälen till dessa förändringar.

c) Information om ett företags kreditriskexponering (dvs. den kreditrisk som är förbunden med företagets finansiella tillgångar och åtaganden om att bevilja kredit), inklusive betydande kreditriskkoncentrationer.

35C. Ett företag behöver inte upprepa information som redan har lämnats på annan plats, under förutsättning att denna information införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis ledningens kommentarer eller riskrapportering som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

35D. I syfte att uppnå målen i punkt 35B ska ett företag (om inte annat anges) överväga hur pass detaljerade upplysningar det ska lämna, hur stor vikt som ska fästas på olika aspekter av upplysningskraven, lämplig aggregeringsnivå eller uppdelningsnivå, och huruvida användarna av finansiella rapporter behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas.

▼**M53**

35E. Om de upplysningar som lämnats i enlighet med punkterna 35F–35N är otillräckliga för att uppnå målen i punkt 35B ska ett företag lämna de ytterligare upplysningar som behövs för att uppfylla dessa mål.

Metoder för kreditriskhantering

35F. Ett företag ska förklara sina metoder för kreditriskhantering och hur de förhåller sig till redovisning och värdering av förväntade kreditförluster. För att uppfylla detta mål ska ett företag lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att förstå och utvärdera

a) hur ett företag fastställde huruvida kreditrisken för finansiella instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället, inbegripet, om och hur

   i) finansiella instrument anses ha en låg kreditrisk i enlighet med punkt 5.5.10 i IFRS 9, inklusive de klasser av finansiella instrument som det gäller, och

   ii) presumtionen i punkt 5.5.11 i IFRS 9, om att det har skett betydande ökningar av kreditrisk efter det första redovisningstillfället när finansiella tillgångar har förfallit till betalning med mer än 30 dagar, har motbevisats,

b) ett företags definitioner av fallissemang, inbegripet skälen till valet av dessa definitioner,

c) hur instrumenten grupperades om förväntade kreditförluster värderades på kollektiv basis,

d) hur ett företag fastställt att finansiella tillgångar är kreditförsämrade finansiella tillgångar,

e) företagets principer för bortskrivningar, inklusive indikatorer på att det inte finns några rimliga förväntningar på återbetalning och information om principer för finansiella tillgångar som är avskrivna men som fortfarande omfattas av efterlevnadsåtgärder, och

f) hur kraven i punkt 5.5.12 i IFRS 9 om modifiering av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar har tillämpats, inklusive hur ett företag

   i) avgör om kreditrisken för en finansiell tillgång som har modifierats medan förlustreserven värderades till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid har ökat i sådan omfattning att förlustreserven återgår till att värderas till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster i enlighet med punkt 5.5.5 i IFRS 9, och

   ii) övervakar i vilken utsträckning förlustreserven för finansiella tillgångar som uppfyller kriterierna i led i därefter värderas på nytt till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid i enlighet med punkt 5.5.3 i IFRS 9.

▼**M53**

35G. Ett företag ska förklara vilka indata, antaganden och beräkningsmetoder som använts för att tillämpa kraven i avsnitt 5.5 i IFRS 9. För detta ändamål ska ett företag lämna upplysning om följande:

a) Grunden till indatan och antagandena samt de beräkningsmetoder som används för att:

i) Värdera 12 månaders och kreditförluster och förväntade kreditförluster för återstående löptid.

ii) Fastställa huruvida kreditrisken för finansiella instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

iii) Fastställa huruvida en finansiell tillgång är en kreditförsämrad finansiell tillgång.

b) Hur långsiktig information har införlivats i fastställandet av förväntade kreditförluster, inklusive användningen av makroekonomisk information.

c) Förändringar av beräkningsmetoder eller betydande antaganden som gjorts under rapportperioden och skälen till dessa förändringar.

Kvantitativ och kvalitativ information om belopp som följer av förväntade kreditförluster

35H. För att förklara förändringar i förlustreserven och skälen till dessa ska ett företag tillhandahålla en avstämning av förlustreservens ingående balans till utgående balans i en tabell för varje klass av finansiellt instrument, med särskilt angivande av periodens förändringar i

a) förlustreserven värderad till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster,

b) förlustreserven värderad till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid för

i) finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället men som inte är kreditförsämrade finansiella tillgångar,

ii) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen (men som inte är kreditförsämrade när de köps eller ges ut), och

iii) kundfordringar, avtalstillgångar eller leasingfordringar för vilka förlustreserverna värderas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9,

c) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade när de köps eller ges ut. Utöver avstämning ska företaget lämna upplysning om det sammanlagda beloppet av ej diskonterade förväntade kreditförluster vid första redovisningstillfället för finansiella tillgångar som redovisas för första gången under rapportperioden.

▼**M53**

35I. För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå de förändringar i förlustreserv som företaget lämnat upplysning om i enlighet med punkt 35H ska företaget lämna en förklaring till hur betydande förändringar i finansiella tillgångars redovisade bruttovärde under perioden har bidragit till förändringar i förlustreserven. Informationen ska lämnas separat för förlustreserver för finansiella instrument som förtecknas i punkt 35H a–c och ska omfatta relevant kvalitativ och kvantitativ information. Exempel på förändringar i finansiella tillgångars redovisade bruttovärde som bidrog till förändringar i förlustreserven kan omfatta

a) förändringar på grund av finansiella instrument som gavs ut eller köptes under rapportperioden,

b) modifiering av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar som inte leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning av dessa finansiella tillgångar i enlighet med IFRS 9,

c) förändringar på grund av finansiella instrument som togs bort från rapporten över finansiell ställning (inklusive de som skrevs bort) under rapportperioden, och

d) förändringar som beror på huruvida förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande 12 månaders eller förväntade kreditförluster för återstående löptid.

35J. För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå arten och effekten av modifieringar av avtalsenliga kassaflöden för finansiella tillgångar som inte har lett till borttagande från rapporten över finansiell ställning och effekten av sådana modifieringar på värderingen av förväntade kreditförluster ska ett företag lämna upplysning om

a) det upplupna anskaffningsvärdet före modifieringen och den nettomodifieringsvinst eller -förlust som redovisats för finansiella tillgångar för vilka de avtalsenliga kassaflödena har modifierats under rapportperioden medan de hade en förlustreserv värderad till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid, och

b) det redovisade bruttovärdet per rapportperiodens slut för finansiella tillgångar som har modifierats sedan det första redovisningstillfället vid en tidpunkt då förlustreserven värderades till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid och för vilka förlustreserven har ändrats under rapportperioden till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster.

35K. För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att förstå effekten av säkerheter och andra former av kreditförstärkning på de belopp som följer av förväntade kreditförluster ska ett företag för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om följande:

a) Det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen i slutet av rapporteringsperioden utan hänsyn till erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. överenskommelser om nettning som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32).

b) En beskrivning av erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning, inklusive

▼**M53**

i) en beskrivning av arten av och kvaliteten på de säkerheter som innehas,

ii) en förklaring av eventuella betydande förändringar i kvaliteten på denna säkerhet eller dessa kreditförstärkningar på grund av försämring eller förändringar i företagets policy för säkerheter under rapportperioden, och

iii) information om finansiella instrument för vilka företaget inte har redovisat en förlustreserv på grund av säkerheten.

c) Kvantitativ information om erhållna säkerheter eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. kvantifiering av i vilken omfattning säkerheter och andra former av kreditförstärkning minskar kreditrisken) för finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen.

35L. Ett företag ska upplysa om de avtalsenliga belopp som är utestående för finansiella tillgångar som avskrivits under rapportperioden och som fortfarande omfattas av efterlevnadsåtgärder.

Kreditriskexponering

35M. För att göra det möjligt för användare av finansiella rapporter att bedöma företagets kreditriskexponering och förstå dess betydande kreditriskkoncentrationer ska företaget, per *kreditriskbetyg*, upplysa om de finansiella tillgångarnas redovisade bruttovärde och exponeringen för kreditrisker för låneåtaganden och finansiella garantiavtal. Dessa upplysningar ska anges separat för finansiella instrument

a) för vilka förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande 12 månaders förväntade kreditförluster,

b) för vilka förlustreserven värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid och som är

i) finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället men som inte är kreditförsämrade finansiella tillgångar,

ii) finansiella tillgångar som är kreditförsämrade på balansdagen (men som inte är kreditförsämrade när de köps eller ges ut), och

iii) kundfordringar, avtalstillgångar eller leasingfordringar för vilka förlustreserverna värderas i enlighet med punkt 5.5.15 i IFRS 9,

c) som är finansiella tillgångar som är kreditförsämrade när de köps eller ges ut.

35N. För kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar för vilka ett företag tillämpar punkt 5.5.15 i IFRS 9 kan den information som tillhandahålls i enlighet med punkt 35M baseras på en matris (se punkt B5.5.35 i IFRS 9).

▼M53

36. För alla finansiella instrument som faller inom tillämpningsområdet för denna standard, men för vilka nedskrivningskraven i IFRS 9 inte tillämpas, ska ett företag för varje klass av finansiella instrument lämna upplysning om

(a) det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen i slutet av rapportperioden utan hänsyn till säkerheter som innehas eller andra former av kreditförstärkning (t.ex. nettningsöverenskommelser som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32); denna upplysning krävs inte för finansiella instrument vilkas redovisade värde bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen,

(b) en beskrivning av säkerheter som innehas och andra former av kreditförstärkning, och deras finansiella effekt (t.ex. kvantifiering av i vilken omfattning säkerheter och andra former av kreditförstärkning minskar kreditrisken) med avseende på det belopp som bäst motsvarar den maximala kreditriskexponeringen (om detta anges i enlighet med a eller motsvaras av det redovisade värdet för ett finansiellt instrument),

(c) [utgår]

▼M29

(d) [struken]

Finansiella tillgångar som antingen är förfallna till betalning eller nedskrivna

▼M53

37. [utgår]

▼M29

Erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning

38. Om ett företag har erhållit finansiella eller icke-finansiella tillgångar under perioden genom att ta kontroll över säkerheter eller ta i anspråk andra former av kreditförstärkning (till exempel garantier) och sådana tillgångar uppfyller kriterierna för redovisning enligt andra standarder, ska företaget ange följande för tillgångar som innehas på balansdagen:

(a) Typen av tillgångar och deras redovisade värden.

(b) Sina strategier för att avyttra tillgångarna eller använda dem i rörelsen, när tillgångarna inte är direkt konverteringsbara till kontanter.

▼B

Likviditetsrisk

▼M19

39. Ett företag ska lämna följande upplysningar:

(a) En löptidsanalys för finansiella skulder som inte är derivat (däribland utfärdade finansiella garantiavtal) som visar återstående avtalade löptider.

(b) En löptidsanalys för finansiella skulder som är derivat. Löptidsanalysen ska innefatta de återstående avtalade löptiderna för dessa finansiella skulder som är derivatinstrument för vilka avtalade löptider är avgörande för en förståelse av valen av tidpunkter för kassaflödena (se punkt B11B).

▼M19

(c) En beskrivning av hur företaget hanterar den inneboende likviditetsrisken i (a) och (b).

▼B

Marknadsrisk

Känslighetsanalys

40. Om ett företag inte uppfyller kraven i punkt 41 ska det lämna

a) en känslighetsanalys för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat ►M5 vid rapportperiodens slut ◄, utvisande hur resultatet och eget kapital hade påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln per ►M5 rapportperiodens slut ◄,

b) de metoder och antaganden som känslighetsanalysen bygger på, och

c) förändringar i metoder och antaganden sedan föregående period samt orsakerna till sådana förändringar.

41. Om ett företag utarbetar en känslighetsanalys såsom Value at Risk (VaR), som återspeglar samband mellan riskvariabler (exempelvis ränterisk och valutarisk) och använder denna för att hantera finansiella risker, får det använda denna känslighetsanalys i stället för den analys som anges i punkt 40. Företaget ska då lämna

a) en beskrivning av den metod som en sådan känslighetsanalys bygger på, samt viktiga parametrar och antaganden som ligger till grund för de uppgifter som lämnats, och

b) en beskrivning av målen med den använda metoden samt begränsningar som kan innebära att informationen inte helt återspeglar verkligt värde på berörda tillgångar och skulder.

Andra upplysningar om marknadsrisk

42. Om upplysningarna i känslighetsanalyserna enligt punkt 40 eller 41 inte är representativa för en inneboende risk i ett finansiellt instrument (exempelvis därför att exponeringen vid årets slut inte motsvarar exponeringen under året), ska företaget ange detta och skälen till varför det inte anser att känslighetsanalysen är representativ.

▼M30

ÖVERFÖRINGAR AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

42A. Upplysningskraven i punkterna 42B–42H om överföringar av finansiella tillgångar kompletterar övriga upplysningskrav i IFRS 7. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs i punkterna 42B–42H i en enda not i de finansiella rapporterna. Ett företag ska lämna de upplysningar som krävs för samtliga överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning och för allt fortsatt engagemang i en överförd tillgång, vid rapportperiodens slut, oavsett när överföringen i fråga ägde rum. Vid tillämpningen av upplysningskraven i dessa punkter, ska ett företag överföra en hel eller en del av en finansiell tillgång (den överförda finansiella tillgången) om, och endast om, företaget

▼M30

(a) antingen överför de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, eller

(b) behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare i en överenskommelse.

42B. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper läsarna av de finansiella rapporterna

(a) att förstå sambandet mellan de överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet och de skulder som är knutna till dem, och

(b) att bedöma karaktären av, och de risker som är förenade med, företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

▼M53

42C. Vid tillämpningen av upplysningskraven i punkterna 42E–42H har ett företag ett fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget, som en del av överföringen, behåller några av de avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som följer med den överförda finansiella tillgången eller erhåller eventuella nya avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som rör den överförda finansiella tillgången. Vid tillämpningen av upplysningskraven i punkterna 42E–42H utgör följande inte något fortsatt engagemang:

▼M30

(a) Normala intyganden och garantier när det gäller gäldenärsbrott och begreppen rimlighet, god tro och rättvisa uppgörelser som skulle kunna ogiltigförklara en överföring till följd av rättsliga åtgärder.

▼M53

(b) Ett avtal där ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflöden från en finansiell tillgång, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till ett eller flera företag och där villkoren i punkt 3.2.5 a–c i IFRS 9 uppfylls.

▼M30

(c) Ett avtal där ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från en finansiell tillgång, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till ett eller flera företag och där villkoren i punkt 19 a–c i IAS 39 uppfylls.

Överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet

▼M53

42D. Ett företag kan ha överfört finansiella tillgångar på ett sådant sätt att en del av eller samtliga överförda finansiella tillgångar inte uppfyller kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning. För att uppfylla kraven i punkt 42B a ska företaget, vid varje rapportperiods slut och för varje klass av de överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet, lämna upplysning om

▼M30

(a) de överförda tillgångarnas karaktär,

(b) karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med ägandet och som företaget är exponerat för,

▼M30

(c) en beskrivning av karaktären på sambandet mellan de överförda tillgångarna och de skulder som är knutna till dessa, inklusive restriktioner till följd av överföringen på det rapporterande företagets användning av de överförda tillgångarna,

(d) när motparten (motparterna) till de hänförliga skulderna endast håller sig till de överförda tillgångarna, en analys som anger de överförda tillgångarnas verkliga värde, det verkliga värdet av de skulder som är knutna till dessa och nettopositionen (skillnaden mellan de överförda tillgångarnas verkliga värde och de skulder som är knutna till dessa),

(e) när företaget fortsätter att redovisa samtliga överförda tillgångar, de redovisade värdena för de överförda tillgångarna och de skulder som är knutna till dem, och

▼M53

(f) när företaget fortsätter att redovisa tillgångarna i en omfattning motsvarande företagets fortsatta engagemang (se punkterna 3.2.6 c ii och 3.2.16 i IFRS 9), det totala redovisade värdet för de ursprungliga tillgångarna före överföringen, det redovisade värdet för de tillgångar som företaget fortsätter att redovisa och det redovisade värdet för de skulder som är knutna till dem.

▼M30

Överförda finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet

▼M53

42E. För att uppfylla kraven i punkt 42B b ska ett företag, när det tar bort överförda finansiella tillgångar från rapporten över finansiell ställning helt och hållet (se punkt 3.2.6 a och c i i IFRS 9) men har fortsatt engagemang i dessa, lämna minst följande upplysningar om varje slags fortsatt engagemang vid varje rapportperiods slut:

▼M30

(a) Det redovisade värdet för de tillgångar och skulder som redovisas i företagets balansräkning och utgör företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och de poster där det redovisade värdet för dessa tillgångar och skulder redovisas

(b) Det verkliga värdet på de tillgångar och skulder som utgör företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

(c) Det belopp som bäst motsvarar företagets maximala förlustexponering till följd av företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och information om hur den maximala förlustexponeringen fastställs.

(d) De ej diskonterade utbetalningar som skulle eller kan behövas för att återköpa finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning (t.ex. lösenpriset i ett optionsavtal) eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångarna. Om utbetalningarna varierar ska det angivna beloppet baseras på de förhållanden som föreligger vid varje rapportperiods slut.

▼M30

(e) En löptidsanalys av de ej diskonterade utbetalningar som skulle eller kan behövas för att återköpa de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångarna, vilken visar återstående avtalade förfallotidpunkter för företagets fortsatta engagemang.

(f) Kvalitativ information som förklarar och stödjer de kvalitativa upplysningar som krävs i a–e.

42F. Ett företag får sammanställa den information som krävs i punkt 42E beträffande en särskild tillgång om företaget har mer än ett slags fortsatt engagemang i denna finansiella tillgång som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och rapportera detta som ett slags fortsatt engagemang.

42G. Dessutom ska ett företag lämna följande upplysningar för varje slags fortsatt engagemang:

(a) Den vinst eller förlust som redovisats det datum när tillgångarna överförs.

(b) Inkomster och utgifter som har redovisats, både under rapporteringsperioden och totalt sett, när det gäller företagets fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning (t.ex. förändringar i verkligt värde när det gäller derivat).

(c) Om det totala beloppet av inkomster från överföringsaktivitet (som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning) under en rapporteringsperiod inte är jämnt fördelat över hela rapporteringsperioden (t.ex. om en väsentlig del av den totala överföringsaktiviteten äger rum de sista dagarna i en rapporteringsperiod) ska följande upplysningar lämnas:

(i) när den främsta överföringsaktiviteten ägde rum inom rapporteringsperioden (t.ex. de sista fem dagarna före rapporteringsperiodens slut),

(ii) det redovisade beloppet (t.ex. tillhörande vinster eller förluster) från överföringsaktivitet under den delen av rapporteringsperioden, och

(iii) det totala beloppet intäkter från överföringsaktivitet under den delen av rapporteringsperioden.

Ett företag ska lämna dessa upplysningar för varje period som ett intyg om totalresultat uppvisas för.

Kompletterande upplysningar

42H. Ett företag ska lämna alla de kompletterande upplysningar som enligt företaget är nödvändiga för att förverkliga upplysningsmålen i punkt 42B.

▼M53

DEN FÖRSTA TILLÄMPNINGEN AV IFRS 9

42I. Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 ska företaget lämna följande uppgifter för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder per den första tillämpningsdagen:

a) Den ursprungliga värderingskategorin och det redovisade värde som fastställts i enlighet med IAS 39 eller i enlighet med en tidigare version av IFRS 9 (om företagets val att tillämpa IFRS 9 omfattar mer än ett datum för första tillämpning för olika krav).

▼**M53**

b) Den nya värderingskategorin och det redovisade värdet som fastställts i enlighet med IFRS 9.

c) Beloppet för eventuella finansiella tillgångar och finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men inte längre är identifierade som sådana, med åtskillnad mellan sådana som ett företag enligt IFRS 9 måste omklassificera och sådana som ett företag väljer att omklassificera på den första tillämpningsdagen.

I enlighet med punkt 7.2.2 i IFRS 9, beroende på företagets valda metod för tillämpning av IFRS 9, kan övergången gälla fler än en första tillämpningsdag. Därför kan denna punkt leda till upplysningar om fler än en första tillämpningsdag. Ett företag ska redovisa dessa kvantitativa upplysningar i tabellform, såvida inte ett annat format är lämpligare.

42J. Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 ska ett företag lämna kvalitativa uppgifter för att göra det möjligt för användarna att förstå:

a) Hur det tillämpade klassificeringskraven i IFRS 9 på sådana finansiella tillgångar vilkas klassificering ändrades till följd av tillämpningen av IFRS 9.

b) Skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet på den första tillämpningsdagen.

I enlighet med punkt 7.2.2 i IFRS 9, beroende på företagets valda metod för tillämpning av IFRS 9, kan övergången gälla fler än en första tillämpningsdag. Därför kan denna punkt leda till upplysningar om fler än en första tillämpningsdag.

42K. Under den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9 (dvs. när företaget går över från IAS 39 till IFRS 9 för finansiella tillgångar) ska det lämna de upplysningar som anges i punkterna 42L–42O i denna IFRS i enlighet med punkt 7.2.15 i IFRS 9.

42L. När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag upplysa om förändringar i klassificeringen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på den första tillämpningsdagen för IFRS 9, med separat angivande av följande:

a) Förändringar i redovisade värden på grundval av deras värderingskategorier i enlighet med IAS 39 (dvs. inte till följd av en förändring i värderingsattribut vid övergången till IFRS 9).

b) Förändringar i redovisade värden som härrör från en förändring i värderingsattribut vid övergången till IFRS 9.

Upplysningarna i denna punkt behöver inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

▼**M53**

42M. När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag lämna följande upplysningar om finansiella tillgångar och finansiella skulder som har omklassificerats så att de värderas till upplupet anskaffningsvärde och, när det gäller finansiella tillgångar, som har omklassificerats från verkligt värde via resultatet så att de värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat, till följd av övergången till IFRS 9:

a) Det verkliga värdet av finansiella tillgångar eller finansiella skulder i slutet av rapportperioden.

b) Den vinst eller förlust i verkligt värde som skulle ha redovisats i resultatet eller i övrigt totalresultat under rapportperioden om de finansiella tillgångarna eller de finansiella skulderna inte hade omklassificerats.

Upplysningarna i denna punkt behöver inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

42N. När detta krävs enligt punkt 42K ska ett företag lämna följande upplysningar om finansiella tillgångar och finansiella skulder som har omklassificerats från värderade till verkligt värde via kategorin resultaträkning till följd av övergången till IFRS 9:

a) Den effektivränta som fastställts på den första tillämpningsdagen.

b) De ränteintäkter eller räntekostnader som redovisas.

Om ett företag behandlar det verkliga värdet av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld som det nya redovisade bruttovärdet per den första tillämpningsdagen (se punkt 7.2.11 i IFRS 9) ska upplysningarna enligt denna punkt lämnas för varje rapportperiod fram till borttagande från rapporten över finansiell ställning. Annars behöver upplysningarna i denna punkt inte lämnas efter det räkenskapsår under vilket företaget för första gången tillämpar klassificerings- och värderingskraven för finansiella tillgångar i IFRS 9.

42O. När ett företag lämnar de upplysningar som anges i punkterna 42K–42N måste dessa upplysningar, och upplysningarna i punkt 25 i denna IFRS, möjliggöra avstämning mellan

a) de värderingskategorier som redovisas i enlighet med IAS 39 och IFRS 9, och

b) det finansiella instrumentets klass,

på den första tillämpningsdagen.

42P. På den första tillämpningsdagen för avsnitt 5.5 i IFRS 9 måste ett företag lämna upplysningar som skulle möjliggöra avstämning av reserveringar i enlighet med IAS 39 och avsättningar i enlighet med IAS 37 mot den ingående balansen av förlustreserver som fastställs i enlighet med IFRS 9. För finansiella tillgångar ska denna upplysning lämnas enligt de relaterade finansiella tillgångarnas värderingskategorier i enlighet med IAS 39 och IFRS 9, och effekten av förändringar i värderingskategorin på förlustreserven vid denna tidpunkt ska visas separat.

▼M53

42Q. Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för IFRS 9 är ett företag inte skyldigt att lämna upplysning om beloppen i de poster som skulle ha redovisats i enlighet med klassificerings- och värderingskraven (vilka innefattar krav rörande värdering av upplupet anskaffningsvärde av finansiella tillgångar och nedskrivning i avsnitten 5.4 och 5.5 i IFRS 9) i

a) IFRS 9 för tidigare perioder, och

b) IAS 39 för den aktuella perioden.

42R. Ett företag ska bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av kraven i punkterna B4.1.9B-B4.1.9D i IFRS 9 avseende modifiering av elementet pengars tidsvärde, om det i enlighet med punkten 7.2.4 i IFRS 9 är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) på den första tillämpningsdagen av IFRS 9 för företaget att uppskatta en modifiering av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B-B4.1.9D i IFRS 9 baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången. Företaget ska lämna upplysning om det redovisade värdet på balansdagen för finansiella tillgångar vars avtalsenliga kassaflödens egenskaper har bedömts baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan att beakta kraven relaterade till modifiering av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B-B4.1.9D i IFRS 9 fram till dess att dessa finansiella tillgångar har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

42S. Ett företag ska bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången baserat på fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av undantaget för rättigheter till förtida lösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9, om det i enlighet med punkt 7.2.5 i IFRS 9 är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att bedöma om verkligt värde på rättigheten till förtida inlösen var obetydlig i enlighet med punkt B4.1.12(d) i IFRS 9 baserat på de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället. Företaget ska lämna upplysning om det redovisade värdet på balansdagen för de finansiella tillgångar vars avtalsenliga kassaflödens egenskaper har bedömts baserat på fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan att beakta undantaget för rättigheter till förtida inlösen i punkt B4.1.12 i IFRS 9 fram till dess dessa finansiella tillgångar tas bort från rapporten över finansiell ställning.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

43. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar 1 januari 2007 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼B

44. Om ett företag tillämpar denna standard för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2006, behöver det inte redovisa jämförande information avseende de upplysningar som krävs enligt punkterna 31–42 om karaktär och omfattning av risker som härrör från finansiella instrument.

▼M5

44A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändras punkterna 20, 21, 23 (c) och (d), 27 (c) och B5 i bilaga B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M29

44B. IFRS 3 (reviderad 2008) innebar att punkt 3 c ströks. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRS 3 (reviderad 2008) för en tidigare period ska också ändringen tillämpas för denna tidigare period. Ändringen gäller dock inte för villkorad tilläggsköpeskilling i samband med ett rörelseförvärv som genomfördes före tillämpningen av IFRS 3 (reviderad 2008). I stället ska ett företag redovisa sådan ersättning enligt punkterna 65A–65E i IFRS 3 (ändrad 2010).

▼M6

44C. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 3 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar *Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation* (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringen i punkt 3 tillämpas för denna tidigare period.

▼M8

44D. Punkt 3(a) ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2008. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta och tillämpa ändringarna i punkt 1 i IAS 28, punkt 1 i IAS 31 och punkt 4 i IAS 32 från maj 2008 för denna tidigare period. Ett företag får tillämpa ändringen framåtriktat.

▼M53

44E. [utgår]

44F. [utgår]

▼M25

~~44G. *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7), utfärdade i mars 2009, innebar ändringar av punkt 27, 39 och B11 och att punkt 27A, 27B, B10A och B11A–B11F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Det första tillämpningsåret behöver ett företag inte tillhandahålla jämförande information för de upplysningar som krävs enligt ändringarna. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.~~

▼**M25**

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

44G. Genom *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7), som utfärdades i mars 2009, ändrades punkt 27, 39 och B11 och lades punkt 27A, 27B, B10A och B11A–B11F till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Ett företag behöver inte lämna de upplysningar som krävs genom ändringen för

a) helårs- eller delårsperiod, inklusive rapporter över finansiell ställning, som läggs fram inom en jämförbar årsperiod som avslutats före den 31 december 2009, eller

b) rapporter över finansiell ställning som vid början av den tidigaste jämförbara perioden per ett datum före den 31 december 2009.

Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. (*)

(*) Som en följd av *Begränsat undantag för förstagångstillämpare från kraven enligt IFRS 7 att presentera jämförande information*, (Ändringar i IFRS 1) som utfärdades i januari 2010 lades punkt 44G till. Styrelsen ändrade punkt 44G för att förtydliga dess slutsatser och den väntade övergången för *Förbättringar i upplysningar om Finansiella instrument* (ändringar i IFRS 7).

▼**M29**

44K. Punkt 44B ändrades genom *Förbättringar av IFRS* i maj 2010. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

44L. Genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010 lades punkt 32A till och punkt 34 och punkterna 36–38 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysningar om detta.

▼**M30**

44M. I *Upplysningar – Överföringar av finansiella tillgångar* (Ändringar i IFRS 7), som utfärdades i oktober 2010, med strykning av punkt 13 och tillägg av punkterna 42A–42H och B29–B39. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta. Ett företag behöver inte lämna de uppgifter som krävs i dessa ändringar för en redovisad period som inleds före det datum då ändringarna tillämpas för första gången.

▼**M32**

44O. IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang,* utfärdade i maj 2011, ändrade punkt 3. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼**M33**

44P. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 3, 28, 29, B4 och B26 samt bilaga A ändrades och att punkterna 27–27B ströks. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼**M31**

44Q. *Redovisning av poster i övrigt totalresultat (ändringar I IAS 1)*, utfärdad i juni 2011, ändrade punkt 27B. Ett företag ska tillämpa den ändringen när det tillämpar IAS 1 i den i juni 2011 ändrade lydelsen.

▼**M48**

44R. *Upplysningar – kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder* (ändringar i IFRS 7), utfärdad i december 2011, punkterna 13A–13F och B40–B53 lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Företaget ska lämna de upplysningar som krävs enligt dessa ändringar retroaktivt.

▼**M38**

44X. *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 3 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning av *Investmentföretag* är tillåten. Om ett företag tillämpar den ändringen tidigare ska det också tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M53**

44Z. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, bilaga A och punkterna B1, B5, B9, B10, B22 och B27, strök punkterna 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 och bilaga D, och lade till punkterna 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA och B8A–B8J. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9. Dessa ändringar behöver inte tillämpas på jämförande information för perioder som föregår den första tillämpningsdagen för IFRS 9.

44ZA. I enlighet med punkt 7.1.2 i IFRS 9, för räkenskapsår före den 1 januari 2018, kan ett företag välja att endast tillämpa de krav för redovisning av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 c, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 i IFRS 9 utan tillämpning av de övriga kraven i IFRS 9. Om ett företag väljer att endast tillämpa de punkterna i IFRS 9 ska det lämna upplysning om detta och fortlöpande tillhandahålla de upplysningar som anges i punkterna 10–11 i denna standard (enligt ändring genom IFRS 9 [2010]).

▼**M48**

44AA. Genom den *årliga förbättringscykeln 2012–2014 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2014, ändrades punkterna 44R och B30 och punkt B30A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare, med undantag för att ett företag inte behöver tillämpa ändringarna i punkterna B30 och B30A för varje redovisad period som inleds före det räkenskapsår för vilket företaget först tillämpar dessa ändringar. Tidigare tillämpning av ändringarna i punkterna 44R, B30 och B30A är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M49

44BB. *Upplysningsinitiativ* (ändringar i IAS 1), utfärdade i december 2014, innebar ändringar av punkt 21 och B 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning av dessa ändringar är tillåten.

▼M54

44CC. I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 29 och B11D. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

UPPHÄVANDE AV IAS 30

45. Denna standard ersätter IAS 30, *Upplysningar i finansiella rapporter för banker och liknande finansiella institut*.

Bilaga A

Definitioner

IFRS 7 och dess bilagor utgör en helhet.

▼M33

andra prisrisker — Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser (andra än sådana som härrör från **ränte-** eller **valutarisk**), oavsett om dessa förändringar orsakas av faktorer som rör det enskilda finansiella instrumentet eller dess emittent~~,~~ eller av faktorer som påverkar alla likartade finansiella instrument som handlas på marknaden.

▼M53

kreditriskbetyg — värdering av kreditrisker baserat på risken för ett fallissemang för det finansiella instrumentet,

▼B

förfallen till betalning — En finansiell tillgång är förfallen till betalning när en motpart inte har betalat på den avtalade förfallodagen.

kreditrisk — Risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom förorsaka motparten en finansiell förlust.

▼M19

likviditetsrisk — Risken för att ett företag får svårigheter att fullgöra förpliktelser som sammanhänger med finansiella skulder som regleras med kontanter eller annan finansiell tillgång.

▼B

låneskulder — Låneskulder är finansiella skulder, förutom kortsiktiga leverantörsskulder med normala betalningsvillkor.

marknadsrisk — Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadspriser. Det finns tre typer av marknadsrisker: **valutarisk**, **ränterisk** och **andra prisrisker**.

▼B

ränterisk	Risken för att verkligt värde på eller framtida kassaflöden från ett finansiellt instrument varierar på grund av förändringar i marknadsräntor.

▼M53

———————

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32, punkt 9 i IAS 39, bilaga A till IFRS 9 eller bilaga A till IFRS 13 och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 32, IAS 39, IFRS 9 och IFRS 13:

— upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld

— avtalstillgång

— kreditförsämrade finansiella tillgångar

— borttagande från rapporten över finansiell ställning

— derivat

— utdelningar

— effektivräntemetoden

— egetkapitalinstrument

— förväntade kreditförluster

— verkligt värde

— finansiell tillgång

— finansiellt garantiavtal

— finansiellt instrument

— finansiell skuld

— finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet

— prognostiserad transaktion

— redovisat bruttovärde

— säkringsinstrument

— innehas för handel

— nedskrivningsvinster eller -förluster

— förlustreserv

— köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar

— dag för omklassificering

— avistaköp eller avistaförsäljning.

▼B

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

IFRS 7 och dess bilagor utgör en helhet.

KLASSER AV FINANSIELLA INSTRUMENT OCH OMFATTNINGEN AV UPPLYSNINGAR (PUNKT 6)

▼M53

B1. Enligt punkt 6 ska ett företag gruppera finansiella instrument i klasser som är lämpliga med hänsyn till typen av lämnade upplysningar och med beaktande av de finansiella instrumentens egenskaper. De klasser som beskrivs i punkt 6 fastställs av företaget och skiljer sig, sålunda, från de kategorier av finansiella instrument som anges i IFRS 9 (som definierar hur finansiella instrument värderas och när förändringar i verkligt värde redovisas).

▼B

B2. Vid fastställande av klasser av finansiella instrument, ska ett företag, som ett minimum

a) göra åtskillnad mellan instrument som värderas till upplupet anskaffningsvärde och sådana som värderas till verkligt värde.

b) behandla sådana finansiella instrument som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard som en egen klass eller som egna klasser.

B3. Ett företag avgör, beroende på omständigheterna, hur pass detaljerade uppgifter det lämnar för att uppfylla kraven i denna standard, vilken tonvikt det lägger på olika aspekter av kraven och hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera olika typer av information. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken för att tynga de finansiella rapporterna med allt för detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå. Ett företag ska exempelvis inte dölja viktig information genom att presentera dem tillsammans med en mängd obetydliga detaljer. Ett företag ska inte heller lämna upplysningar som har aggregerats på ett sätt som döljer viktiga skillnader mellan enskilda transaktioner eller de risker som sammanhänger med dem.

DE FINANSIELLA INSTRUMENTENS BETYDELSE FÖR FÖRETAGETS FINANSIELLA STÄLLNING OCH RESULTAT

Finansiella skulder värderade till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ (punkterna 10 och 11)

▼M53

B4. [utgår]

▼B

Övriga upplysningar – Redovisningsprinciper (punkt 21)

▼M53

B5. Enligt punkt 21 ska upplysning lämnas om den värderingsgrund (eller de värderingsgrunder) som tillämpats vid upprättandet av de finansiella rapporterna och övriga tillämpade redovisningsprinciper som är relevanta för förståelsen av de finansiella rapporterna. För finansiella instrument kan sådana upplysningar omfatta följande:

▼M53

a) För finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet:

i) Vilken typ av finansiella skulder som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultatet.

ii) Kriterier för att identifiera sådana finansiella tillgångar vid det första redovisningstillfället.

iii) Hur företaget har uppfyllt villkoren i punkt 4.2.2 i IFRS 9 för sådan identifiering.

aa) För finansiella tillgångar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet:

i) Typen av finansiella tillgångar som företaget har identifierat som värderade till verkligt värde via resultatet.

ii) Hur företaget har uppfyllt kriterierna i punkt 4.1.5 i IFRS 9 för sådan identifiering.

b) [utgår]

c) Huruvida avistaköp och avistaförsäljningar av finansiella tillgångar redovisas per affärsdag eller likviddag (se punkt 3.1.2 i IFRS 9).

d) [utgår]

▼B

e) Hur nettovinster eller nettoförluster bestäms för varje kategori av finansiella instrument (se punkt 20 (a)), exempelvis om nettoförluster eller -vinster för poster som värderas till verkligt värde via ►M5 rapporten över totalresultat ◄ innefattar ränta eller utdelning.

▼M53

f) [utgår]

g) [utgår]

▼M49

Enligt punkt 122 i IAS 1 (enligt omarbetning 2007) ska företag tillsammans med dess betydande redovisningsprinciper eller i andra noter, upplysa om de bedömningar företagsledningen har gjort, förutom dem som innefattar uppskattningar, när den har tillämpat företagets redovisningsprinciper, och som har den mest betydande effekten på de redovisade beloppen i de finansiella rapporterna.

▼B

KARAKTÄR OCH OMFATTNING AV RISKER SOM HÄRRÖR FRÅN FINANSIELLA INSTRUMENT (PUNKTERNA 31–42)

B6. De upplysningar som krävs enligt punkterna 31–42 ska antingen lämnas i de finansiella rapporterna eller införlivas genom hänvisning i de finansiella rapporterna till andra rapporter, exempelvis ledningens kommentarer eller riskrapportering, som finns tillgängliga för användarna av de finansiella rapporterna på samma villkor och vid samma tidpunkt. Utan den information som införlivas genom hänvisning är de finansiella rapporterna ofullständiga.

▼B

Kvantitativa upplysningar (punkt 34)

B7. Enligt punkt 34 (a) ska företag lämna sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för risk utifrån den information som internt rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget. Om ett företag använder flera riskhanteringsmetoder ska upplysningarna bygga på den eller de metoder som ger mest relevant och tillförlitlig information. I IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar,* tas relevans och tillförlitlighet upp.

B8. Enligt punkt 34 (c) ska upplysning lämnas om koncentrationer av risker. Koncentrationer av risker uppkommer från finansiella instrument med likartade egenskaper som påverkas på ett likartat sätt av makroekonomiska och andra omvärldsförändringar. Identifieringen av koncentrationer av risker kräver en bedömning med hänsyn tagen till företagets förhållanden. Information om koncentrationer av risker ska omfatta en beskrivning av

a) hur ledningen fastställer koncentrationer,

b) de gemensamma faktorer som kännetecknar varje koncentration (exempelvis motpart, geografiskt område, valuta eller marknad), och

c) storleken på kreditrisken avseende samtliga finansiella instrument som påverkas av dessa faktorer.

▼M53

Metoder för kreditriskhantering (punkterna 35F–35G)

B8A. Punkt 35F b kräver att upplysningar lämnas om hur ett företag har definierat fallissemang för olika finansiella instrument och skälen till valet av dessa definitioner. I enlighet med punkt 5.5.9 i IFRS 9 baseras fastställandet av huruvida förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas baserat på ökningen av risken för ett fallissemang sedan det första redovisningstillfället. Information om ett företags definitioner av fallissemang som hjälper användare av finansiella rapporter att förstå hur ett företag har tillämpat kraven gällande förväntade kreditförluster i IFRS 9 kan omfatta

a) de kvalitativa och kvantitativa faktorer som beaktas vid definitionen av fallissemang,

b) huruvida olika definitioner har tillämpats på olika typer av finansiella instrument, och

c) antaganden om andelen inte längre fallerade tillgångar (dvs. antalet finansiella tillgångar som återgår till en status av att vara presterande) efter att ett fallissemang inträffat avseende den finansiella tillgången.

B8B. För att hjälpa användare av finansiella rapporter att bedöma ett företags omstrukturerings- och modifieringsrutiner krävs det enligt punkt 35F f i att upplysningar lämnas om hur ett företag övervakar i vilken utsträckning den förlustreserv för finansiella tillgångar som tidigare meddelats i enlighet med punkt 35F f i därefter värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid i enlighet

▼M53

med punkt 5.5.3 i IFRS 9. Kvantitativa uppgifter som kommer att hjälpa användarna att förstå ökningen av kreditrisken för ändrade finansiella tillgångar kan inkludera uppgifter om modifierade finansiella tillgångar som uppfyller kriterierna i punkt 35F f i för vilka förlustreserven har återgått till att värderas till ett belopp motsvarande förväntade kreditförluster för återstående löptid (dvs. en försämringsgrad).

B8C. Punkt 35G a kräver att upplysningar lämnas om grunden för indata och antaganden samt de beräkningsmetoder som används för att tillämpa nedskrivningskraven i IFRS 9. De antaganden och indata som ett företag använder för att värdera förväntade kreditförluster eller för att fastställa omfattningen av ökningar av kreditrisk sedan det första redovisningstillfället kan inkludera uppgifter som erhållits från interna historiska uppgifter eller rapporter om rating värderingsrapporter och antagandena om den förväntade löptiden för finansiella instrument och tidpunkten för försäljning av säkerheter.

Förändringar i förlustreserven (punkt 35H)

B8D. I enlighet med punkt 35H måste ett företag förklara skälen till förändringar i förlustreserven under perioden. Utöver avstämningen av ingående balans mot utgående balans för förlustreserven kan det vara nödvändigt att ge en beskrivning av förändringarna. Denna beskrivning kan inkludera en analys av skälen till förändringar i förlustreserven under perioden, inklusive

a) portföljsammansättningen,

b) volymen av finansiella instrument som köps eller uppkommer, och

c) svårighetsgraden för förväntade kreditförluster.

B8E. För låneåtaganden och finansiella garantiavtal redovisas förlustreserven som en avsättning. Ett företag ska upplysa om förändringar i förlustreserv för finansiella tillgångar separat från förändringarna för låneåtaganden och finansiella garantiavtal. Men om ett finansiellt instrument omfattar både en lånedel (dvs. en finansiell tillgång) och en outnyttjad låneåtagandedel (dvs. ett låneåtagande) och företaget inte kan identifiera de förväntade kreditförlusterna för låneåtagandedelen separat från de för den finansiella tillgångsdelen ska förväntade kreditförluster på låneåtagandet redovisas tillsammans med förlustreserven för den finansiella tillgången. I den mån de sammanlagda förväntade kreditförlusterna överstiger en finansiell tillgångs redovisade bruttovärde ska förväntade kreditförluster redovisas som en avsättning.

▼M53

Säkerhet (punkt 35K)

B8F. Punkt 35K kräver att upplysningar lämnas som gör det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå effekterna av säkerheter och andra former av kreditförstärkning på storleken på de förväntade kreditförlusterna. Ett företag måste varken upplysa om det verkliga värdet av säkerheter och andra former av kreditförstärkning eller beräkna det exakta värdet av de säkerheter som ingick i beräkningen av förväntade kreditförluster (dvs. förlusten vid fallissemang).

B8G. En beskrivning av säkerheter och deras inverkan på storleken på förväntade kreditförluster skulle kunna innehålla upplysningar om

a) de viktigaste typerna av erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning (exempel på detta är garantier, kreditderivat och nettningsöverenskommelser som inte uppfyller kraven för kvittning enligt IAS 32),

b) volymen av erhållna säkerheter och andra former av kreditförstärkning samt dess betydelse när det gäller förlustreserven,

c) rutiner och metoder för värdering och hantering av säkerheter eller andra former av kreditförstärkning,

d) de viktigaste typerna av motparter för säkerheter och andra former av kreditförstärkning och deras kreditvärdighet, och

e) information om riskkoncentrationer inom en säkerhet och andra former av kreditförstärkning.

Kreditriskexponering (punkterna 35M–35N)

B8H. Punkt 35M kräver upplysning om ett företags kreditriskexponering och betydande koncentrationer av kreditrisk på balansdagen. En koncentration av kreditrisk föreligger när ett antal motparter är belägna i en geografisk region eller deltar i liknande verksamhet och har liknande ekonomiska egenskaper som skulle leda till att deras förmåga att uppfylla avtalsenliga skyldigheter skulle påverkas på samma sätt av ekonomiska eller andra omständigheter. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användare av de finansiella rapporterna att förstå om det finns grupper eller portföljer av finansiella instrument med särskilda egenskaper som kan påverka en stor del av denna grupp av finansiella instrument såsom koncentration av särskilda risker. Detta kan t.ex. omfatta grupperingar av belåningsgrader eller koncentrationer baserade på geografi, industri eller typ av emittent.

B8I. Det antal kreditriskbetyg som används för att lämna upplysningar i enlighet med punkt 35M ska överensstämma med det antal som företaget rapporterar till nyckelpersoner i ledande ställning i kreditriskhanteringssyfte. Om information om förfall till betalning är de enda specifika uppgifter om låntagaren som finns tillgängliga och ett företag använder information om förfall till betalning för att bedöma huruvida kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället i enlighet med punkt 5.5.10 i IFRS 9 ska företaget tillhandahålla en analys av hur länge de finansiella tillgångarna har varit förfallna.

▼M53

B8J. När ett företag har värderat förväntade kreditförluster på kollektiv basis kanske företaget inte kan hänföra det redovisade bruttovärdet av enskilda finansiella tillgångar eller exponeringen för kreditrisk för låneåtaganden och finansiella garantiavtal till de kreditriskbetyg enligt vilka de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid redovisas. I detta fall ska ett företag tillämpa kraven i punkt 35M på de finansiella instrument som direkt kan hänföras till ett visst kreditriskbetyg och lämna separat upplysning om det redovisade bruttovärdet för finansiella instrument för vilka förväntade kreditförluster för återstående löptid har värderats på kollektiv basis.

▼B

Maximal kreditriskexponering (punkt 36 (a))

▼M53

B9. Punkterna 35K a och 36 a kräver att upplysning lämnas om det belopp som bäst motsvarar företagets maximala kreditriskexponering. För en finansiell tillgång är detta normalt det redovisade bruttovärdet, med avdrag för

▼B

a) alla nettoredovisade belopp i enlighet med IAS 32, och

▼M53

b) eventuella förlustreserver som redovisas i enlighet med IFRS 9.

B10. Verksamheter som ger upphov till kreditrisk och den hänförliga maximala kreditriskexponeringen omfattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Lånefordringar och kundfordringar samt inlåning i andra företag. I dessa fall utgörs den maximala exponeringen för kreditrisk av det redovisade värdet på de hänförliga finansiella tillgångarna.

▼B

b) Derivatkontrakt, exempelvis valutakontrakt, ränteswappar och kreditderivat. När denna tillgång värderas till verkligt värde kommer den maximala exponeringen för kreditrisk ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ att motsvara det redovisade värdet.

c) Utfärdande av finansiella garantier. I detta fall är den maximala exponeringen för kreditrisk det högsta belopp företaget skulle behöva betala om garantin blir inlöst, vilket kan vara betydligt högre än det belopp som redovisats som en skuld.

d) Låneåtaganden som är oåterkalleliga under kreditens löptid eller endast kan återkallas till följd av en väsentlig negativ förändring. Om emittenten inte kan reglera låneåtaganden med kontanter eller med något annat finansiellt instrument, är den maximala kreditexponeringen löftets totala belopp. Detta beror på att det är osäkert huruvida beloppet avseende eventuell outnyttjad del kan lyftas i framtiden. Detta kan vara betydligt högre belopp än det belopp som redovisats som en skuld.

▼**M19**

Kvantitativa upplysningar om likviditetsrisk (punkt 34 (a) samt 39 (a) och (b))

B10A. Enligt punkt 34 (a) lämnar ett företag sammanfattande kvantitativa uppgifter om företagets exponering för likviditetsrisk utifrån den information som rapporteras internt till nyckelpersoner i ledande ställning. Ett företag ska förklara hur dessa data fastställs. Om de kassautflöden (eller annan finansiell tillgång) som innefattats i dessa data antingen skulle kunna

(a) inträffa betydligt tidigare än vad data anger, eller

(b) gälla belopp som skiljer sig betydligt från dem som anges i data (t.ex. ett derivat som tagits med i data utifrån att det ska nettoregleras men där motparten har möjlighet att kräva bruttoreglering),

ska företaget ange detta och lämna kvantitativ information som ger användare av dess finansiella rapporter möjlighet att utvärdera omfattningen av denna risk, såvida inte den informationen ingår i den analys av avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 (a) eller (b).

B11. Vid upprättandet av analysen över avtalade löptider som krävs enligt punkt 39 (a) och (b) använder ett företag bedömning för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervall. Exempelvis kan ett företag fastställa att följande tidsintervall är lämpliga:

(a) Upp till en månad.

(b) Längre än en månad men högst tre månader.

(c) Längre än tre månader men högst ett år.

(d) Längre än ett år men högst fem år.

B11A. När företaget följer punkt 39 (a) och (b) ska det inte avskilja ett inbäddat derivat från ett hybridinstrument (sammansatt finansiellt instrument). För sådant instrument ska ett företag tillämpa punkt 39 (a).

B11B. Punkt 39 (b) kräver att ett företag lämnar upplysningar i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som är derivat, utvisande återstående avtalade löptider om de avtalade löptiderna är avgörande för en förståelse av kassaflödenas tidpunkter. Detta skulle exempelvis vara fallet för

(a) en ränteswap med en återstående löptid på fem år i en kassaflödessäkring av en finansiell tillgång eller skuld med rörlig ränta

(b) alla låneåtaganden.

▼M19

B11C. Punkt 39 (a) och (b) kräver att ett företag lämnar upplysningar i form av löptidsanalyser för finansiella skulder som visar de återstående avtalade löptiderna för vissa finansiella skulder. I denna upplysning

(a) fördelas, i det fall en motpart kan välja när ett belopp har betalats, skulden till det tidigaste datum då företaget kan krävas på betalning. Exempelvis inkluderas finansiella skulder som ett företag kan tvingas att återbetala på anmodan (exempelvis avistainlåning) i det tidigaste tidsintervallet.

(b) fördelas, i det fall ett företag har ett åtagande att återbetala belopp i delbetalningar, varje delbetalning på den tidigaste perioden under vilken företaget kan tvingas att återbetala beloppet. Exempelvis inkluderas ett outnyttjat låneåtagande i det tidsintervall som omfattar det tidigaste datum det kan lyftas.

(c) fördelas, för utfärdade finansiella garantiavtal, det högsta beloppet för garantin till den tidigaste tidpunkt när garantin skulle kunna utnyttjas.

▼M54

B11D. De avtalade belopp som ingår i löptidsanalysen enligt kraven i punkterna 39 a och b är de avtalade odiskonterade kassaflödena, exempelvis

(a) leasingskulder, brutto (före avdrag för finansieringskostnader)

▼M19

(b) priser fastställda i terminskontrakt för att köpa finansiella tillgångar för kontanter

(c) nettobelopp för ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) för vilka nettokassaflöden byts

(d) avtalade belopp som ska bytas i ett finansiellt derivatinstrument (exempelvis en valutaswap) för vilket kassaflöden brutto byts

(e) låneåtaganden brutto.

Sådana icke diskonterade kassaflöden skiljer sig från det belopp som inkluderats i rapporten över finansiell ställning eftersom beloppet i denna rapport bygger på diskonterade kassaflöden. När det belopp som ska betalas inte är fastställt, fastställs det belopp som upplysning lämnas om genom hänvisning till förhållandena per rapportperiodens slut. När exempelvis det belopp som ska betalas varierar med förändringar i ett index, kan beloppet i upplysningen utgå från indexnivån per periodens slut.

B11E. Punkt 39 (c) kräver att ett företag ska beskriva hur det hanterar den inneboende likviditetsrisken i de poster som ingår i de kvantitativa upplysningarna som krävs i punkt 39 (a) och (b). Ett företag ska göra en löptidsanalys av de finansiella tillgångar som det innehar för hantering av likviditetsrisk (dvs. finansiella tillgångar som enkelt kan säljas eller som väntas generera kassainflöden som matchar kassautflödena för finansiella skulder), om den informationen krävs för att användare av företagets finansiella rapporter ska kunna bedöma karaktären på och omfattningen av likviditetsrisk.

B11F. Andra faktorer som ett företag kan överväga när det lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 39 (c) innefattar, men är inte begränsade till, om företaget

(a) har beviljad kredit (exempelvis certifikatprogram) eller andra krediter (exempelvis kreditlöften) som det kan använda för att tillgodose likviditetsbehov

(b) har inlåning i centralbank för att tillgodose likviditetsbehov

▼M19

(c) har mycket varierade finansieringskällor

(d) har betydande koncentrationer av likviditetsrisk i antingen sina tillgångar eller finansieringskällor

(e) har rutiner avseende intern kontroll och beredskapsplaner för hantering av likviditetsrisk

(f) har instrument som innefattar villkor för tidigarelagd återbetalning (exempelvis vid en nedgradering av företagets kreditbetyg)

(g) har instrument som skulle kunna kräva att säkerhet ställs (exempelvis s.k. margin call för derivat)

(h) har instrument som innebär att företaget kan välja om det reglerar sina finansiella skulder med kontanter (eller annan finansiell tillgång) eller med sina egna aktier

(i) har instrument som omfattas av ramavtal rörande kvittning.

_____

▼B

Marknadsrisk – känslighetsanalys (punkterna 40 och 41)

B17. Enligt punkt 40 (a) ska en känslighetsanalys lämnas för varje typ av marknadsrisk som företaget är exponerat för. I enlighet med punkt B3 avgör ett företag hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera olika typer av information om exponeringar för risk som härrör från ekonomiska miljöer som skiljer sig åt i betydande utsträckning. Exempelvis

a) skulle ett företag som handlar med finansiella instrument kunna lämna upplysning om detta separat för finansiella instrument som innehas för handel och instrument som inte innehas för handel.

b) skulle ett företag inte slå samman sin exponering för marknadsrisker i områden med höginflation med sin exponering för samma marknadsrisker i områden med mycket låg inflation.

Om ett företag endast är exponerat för en typ av marknadsrisk i endast en ekonomisk miljö skulle det inte behöva dela upp informationen.

B18. Enligt punkt 40 (a) ska känslighetsanalysen utvisa hur resultatet och eget kapital skulle ha påverkats av rimligt möjliga förändringar i den relevanta riskvariabeln (exempelvis aktuella marknadsräntor, växelkurser, aktiekurser eller råvarupriser). I detta syfte

a) behöver inte företag fastställa vad resultatet för perioden skulle ha blivit om de relevanta riskvariablerna hade varit annorlunda. I stället lämnar företag upplysning om effekten på resultatet och eget kapital per ►M5 rapportperiodens slut ◄, förutsatt att en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln hade inträffat ►M5 vid rapportperiodens slut ◄ och hade tillämpats på den riskexponering som förelåg per det datumet. Om ett företag exempelvis har en skuld med rörlig ränta i slutet av året, skulle företaget lämna upplysning om effekten på resultatet (det vill säga räntekostnad) för det innevarande året om räntan hade varierat med rimligt möjliga belopp.

b) behöver inte företag lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital för varje förändring inom ramen för ett intervall med rimligt möjliga förändringar av den relevanta riskvariabeln. Det skulle vara tillräckligt att lämna upplysningar om effekterna av förändringar vid gränserna för detta intervall med rimligt möjliga förändringar.

▼B

B19. Vid fastställandet av vad en rimligt möjlig förändring i den relevanta riskvariabeln är, bör ett företag beakta följande:

a) De ekonomiska miljöer i vilka det är verksamt. En rimligt möjlig förändring bör inte inkludera avlägsna eller ”worst case”-scenarier eller stresstester. Om dessutom förändringstakten i den underliggande riskvariabeln är stabil behöver företaget inte ändra den valda rimligt möjliga förändringen i riskvariabeln. Exempelvis, om räntan är 5 procent och ett företag fastställer att en fluktuation i räntan på ± 50 punkter är rimligt möjlig, skulle det lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 4,5 procent eller 5,5 procent. Under nästa period har räntan ökat till 5,5 procent. Företaget fortsätter att anse att räntan kan fluktuera med ± 50 räntepunkter (det vill säga att förändringstakten i räntan är stabil). Företaget skulle lämna upplysning om effekten på resultatet eller eget kapital om räntan skulle ändras till 5 procent eller 6 procent. Företaget skulle inte behöva revidera sin bedömning att räntan rimligen kan fluktuera med ± 50 räntepunkter, såvida det inte finns belägg för att räntorna har blivit betydligt mer volatila.

b) Den tidsram inom vilken det gör bedömningen. Känslighetsanalysen ska utvisa effekterna av förändringar som anses rimligt möjliga under perioden fram till det att företaget redovisar dessa upplysningar nästa gång, vilket normalt är för nästa räkenskapsår.

B20. Enligt punkt 41 kan ett företag använda en känslighetsanalys som återspeglar samband mellan riskvariabler, såsom Value at Risk (VaR), om det använder denna analys för att hantera sin exponering för finansiella risker. Detta gäller även om en sådan metod endast mäter den potentiella förlusten och inte den potentiella vinsten. Ett sådant företag skulle kunna uppfylla punkt 41 (a) genom att lämna uppgift om den typ av VaR-modell som använts (exempelvis huruvida modellen bygger på Monte Carlo-simulering), en förklaring om hur modellen fungerar och de viktigaste antagandena (exempelvis innehavsperiod och konfidensintervall). Företag skulle också kunna lämna upplysning om den historiska observationsperiod och viktningar som tillämpats på observationer inom den perioden, en förklaring om hur optioner hanteras i beräkningarna, och vilka volatiliteter och korrelationer (eller, alternativt, Monte Carlo-simuleringar av sannolikhetsfördelning) som använts.

B21. Ett företag ska lämna känslighetsanalyser för hela verksamheten, men olika slag av känslighetsanalyser för olika klasser av finansiella instrument tillåts.

Ränterisk

▼M53

B22. *Ränterisk* uppstår på räntebärande finansiellt instrument som redovisas i rapporten över finansiell ställning (t.ex. förvärvade eller emitterade skuldinstrument) och på vissa finansiella instrument som inte redovisas i rapporten över finansiell ställning (t.ex. vissa låneåtaganden).

▼B

Valutarisk

B23. *Valutarisk* (eller växelkursrisk) uppstår på finansiella instrument som är denominerade i en utländsk valuta, det vill säga i en valuta annan än den funktionella valutan i vilken de är värderade. Vid tillämpningen av denna standard uppstår valutarisk inte från finansiella instrument som är icke-monetära poster eller från finansiella instrument denominerade i den funktionella valutan.

B24. En känslighetsanalys lämnas för varje valuta för vilken ett företag har betydande exponering.

Andra prisrisker

B25. *Andra prisrisker* uppkommer för finansiella instrument till följd av förändringar i exempelvis råvarupriser eller aktiekurser. I enlighet med punkt 40 kan ett företag lämna upplysning om effekten av en nedgång i ett visst börsindex, råvarupris eller annan riskvariabel. Om ett företag exempelvis lämnar restvärdegarantier som är finansiella instrument, lämnar företaget upplysning om en ökning eller minskning av värdet på de tillgångar för vilka garantin gäller.

B26. Två exempel på finansiella instrument som ger upphov till aktiekursrisker är (a) innehav av aktier i ett annat företag, och (b) en investering i en förvaltningsfond, som i sin tur innehar investeringar i egetkapitalinstrument. Andra exempel inkluderar terminskontrakt och optioner att köpa eller sälja angivna kvantiteter av ett egetkapitalinstrument och swappar som är knutna till aktiekurser. Det verkliga värdet på sådana finansiella instrument påverkas av förändringar i marknadspriset på det underliggande egetkapitalinstrumentet.

▼M53

B27. Enligt punkt 40 a redovisas resultatets känslighet (som exempelvis uppstår från instrument som värderas till verkligt värde via resultatet) skild från övrigt totalresultats känslighet (som exempelvis uppstår från investeringar i egetkapitalinstrument vars förändringar i verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat).

▼B

B28. Finansiella instrument som ett företag klassificerar som egetkapitalinstrument ska inte omvärderas. Varken resultatet eller eget kapital påverkas av aktiekursrisken för dessa instrument. Följaktligen krävs det inte någon känslighetsanalys.

▼M30

BORTTAGANDE FRÅN BALANSRÄKNING (PUNKTERNA 42C–42H)

Fortsatt engagemang (punkt 42C)

B29. Bedömningen om fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång med tanke på upplysningskraven i punkterna 42E–42H görs av det rapporterande företaget. Till exempel, om ett dotterföretag överför en finansiell tillgång till en fristående tredje part i vilken moderföretaget till dotterföretaget har ett fortsatt engagemang, ska inte dotterföretaget ta med moderföretagets engagemang i bedömningen om huruvida det har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången i sina fristående årsrapporter (dvs. när dotterföretaget är det rapporterande företaget). Ett moderföretag tar dock med sitt (eller ett annat koncernföretags) fortsatta engagemang i en finansiell tillgång som har överförts av dotterföretaget för att fastställa om det har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången i dess koncernredovisning (dvs. när det rapporterande företaget är koncernen).

▼M48

B30. Ett företag har inte något fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget, som en del av överföringen, varken behåller några av de avtalsenliga rättigheterna eller skyldigheterna till följd av den överförda finansiella tillgången eller erhåller några nya avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter som rör den överförda finansiella tillgången. Ett företag har inte något fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång om företaget varken har något intresse i den överförda finansiella tillgångens framtida utveckling eller har något som helst ansvar att göra betalningar med avseende på den överförda finansiella tillgången i framtiden. I detta sammanhang omfattar termen ”betalning” inte kassaflöden för de överförda finansiella tillgångar som ett företag samlar in och som det ska överföra till motparten.

B30A. När ett företag överför en finansiell tillgång, får företaget behålla rätten att förvalta tillgången mot en avgift som ingår i, till exempel, ett förvaltningsavtal. Företaget bedömer förvaltningsavtalet i enlighet med vägledningen i punkterna 42C och B30 för att avgöra om företaget har ett fortsatt engagemang till följd av förvaltningsavtalet med tanke på upplysningskraven. Exempelvis kommer ett förvaltningsföretag att ha ett fortsatt engagemang i den överförda finansiella tillgången med tanke på upplysningskraven om förvaltningsavgiften beror på beloppet eller tidpunkten för de kassaflöden som samlats in från den överförda finansiella tillgången. På liknande sätt har förvaltningsföretaget ett fortsatt engagemang med tanke på upplysningskraven om en fast avgift inte skulle betalas in i sin helhet på grund av utebliven fullgörelse av den överförda finansiella tillgången. I dessa exempel har förvaltningsföretaget ett intresse i den överförda finansiella tillgångens framtida utveckling. Denna bedömning är oberoende av om den avgift som ska erhållas förväntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen.

▼M30

B31. Ett fortsatt engagemang i en överförd finansiell tillgång kan vara en följd av avtalsmässiga villkor i överföringsavtalet eller i ett separat avtal med överföraren eller tredje part, vilket har ingåtts i samband med överföringen.

Överförda finansiella tillgångar som inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning helt och hållet

B32. Punkt 42D kräver upplysningar när en del av eller samtliga överförda finansiella tillgångar inte uppfyller kraven för borttagande från rapporten över finansiell ställning. Dessa upplysningar krävs vid varje rapportperiods slut då företaget fortsätter att redovisa den överförda finansiella tillgången, oavsett när överföringen ägde rum.

Fortsatt engagemang av olika slag (punkterna 42E–42H)

B33. Punkterna 42E–42H kräver kvalitativa och kvantitativa upplysningar för varje slags fortsatt engagemang i finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dela in sitt fortsatta engagemang i typer som återspeglar företagets riskexponering. Till exempel kan ett företag dela in sitt fortsatta engagemang efter typ av finansiellt instrument (t.ex. garantier eller köpoptioner) eller efter typ av överföring (t.ex. factoring av kundfordringar, värdepapperisering och värdepapperslån).

▼M30

Löptidsanalys av ej diskonterade utbetalningar för att återköpa överförda tillgångar (punkt 42E e)

B34. Punkt 42E e kräver att ett företag ska uppvisa en löptidsanalys av de ej diskonterade utbetalningarna för att återköpa finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning eller andra skulder till mottagaren beträffande de överförda tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning, vilken visar de återstående avtalade förfallotidpunkterna för företagets fortsatta engagemang. Denna analys gör åtskillnad mellan kassaflöden som ska betalas (t.ex. terminskontrakt), kassaflöden som företaget kan tvingas betala (t.ex. utställda optioner) och kassaflöden som företaget kan välja att betala (t.ex. köpta köpoptioner).

B35. Ett företag ska använda sitt omdöme för att fastställa ett lämpligt antal tidsintervall vid upprättandet av den löptidsanalys som krävs i punkt 42E e. Till exempel kan ett företag fastställa att följande tidsintervall för löptidsanalysen är lämpliga:

(a) Upp till en månad.

(b) Längre än en månad men högst tre månader.

(c) Längre än tre månader men högst sex månader.

(d) Längre än sex månader men högst ett år.

(e) Längre än ett år men högst tre år.

(f) Längre än tre år men högst fem år.

(g) Längre än fem år.

B36. Om olika löptider är möjliga tas kassaflöden med utifrån det tidigaste datum då ett företag kan krävas på betalning eller får betala.

Kvalitativa upplysningar (punkt 42E f)

B37. De kvalitativa upplysningar som krävs i punkt 42E f innefattar en beskrivning av de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning samt karaktären och syftet när det gäller det fortsatta engagemang som bibehålls efter överföringen av tillgångarna. De innefattar även en beskrivning av de risker som ett företag exponeras för, däribland följande:

(a) En beskrivning av hur företaget hanterar riskerna till följd av sitt fortsatta engagemang i de finansiella tillgångar som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning.

(b) En beskrivning av om företaget ska svara för tredje parts förluster, och rangordningen och beloppen av förluster hos tredje part vars intressen anses vara mindre betydande än företagets intresse i tillgången (dvs. företagets fortsatta engagemang i tillgången).

(c) En beskrivning av eventuella utlösande faktorer i samband med förpliktelser att ge finansiellt stöd eller återköpa en överförd finansiell tillgång.

▼M30

Vinst eller förlust vid borttagande från rapporten över finansiell ställning (punkt 42G a)

B38. Punkt 42G a kräver att ett företag ska lämna upplysning om vinsten eller förlusten vid borttagande från rapporten över finansiell ställning av sådana finansiella tillgångar som företaget har ett fortsatt engagemang i. Företaget ska lämna upplysning om huruvida en vinst eller förlust vid borttagande från rapporten över finansiell ställning har uppstått eftersom de verkliga värdena för delarna i den tidigare redovisade tillgången (dvs. intresset i den tillgång som har tagits bort från rapporten över finansiell ställning och företagets kvarvarande del) skiljer sig från det verkliga värdet för den tidigare redovisade tillgången som helhet. I en sådan situation ska företaget även lämna upplysning om huruvida beräkningen av det verkliga värdet innefattade betydande indata som inte baserades på observerbara marknadsdata, vilket anges i punkt 27A.

Kompletterande upplysningar (punkt 42H)

B39. De upplysningar som krävs i punkterna 42D–42G kan vara otillräckliga för att förverkliga upplysningsmålen i punkt 42B. Om så är fallet ska företaget lämna alla de kompletterande upplysningar som är nödvändiga för att förverkliga upplysningsmålen. Företaget ska, beroende på omständigheterna, avgöra hur många kompletterande upplysningar företaget behöver lämna för att tillgodose användarnas behov av upplysningar och hur mycket tonvikt det lägger på olika aspekter av de kompletterande upplysningarna. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken för att tynga de finansiella rapporterna med alltför detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken för att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå.

▼M34

Kvittning av finansiella tillgångar och finansiella skulder

(punkterna 13A–13F)

Omfattning (punkt 13A)

B40 Upplysningskraven i punkterna 13B–13E ska tillämpas på alla redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. Dessutom omfattas finansiella instrument av upplysningskraven i punkterna 13B–13E om de omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller ett liknande avtal som täcker liknande finansiella instrument och transaktioner, oavsett om dessa finansiella instrument kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 eller inte.

B41 De liknande avtal som avses i punkterna 13A och B40 inbegriper clearingavtal av derivat, GMRA-återköpsavtal (Global Master Repurchase Agreements), GMSLA-värdepapperslån (Global Master Securities Lending Agreements) samt eventuella relaterade rättigheter till finansiella säkerheter. De liknande finansiella instrument och transaktioner som avses i punkt B40 omfattar derivat, köp- och återköpsavtal, omvända köp- och återköpsavtal och värdepapperslån. Exempel på finansiella instrument som inte omfattas av punkt 13A är ut- och inlåning i samma institut (om de inte kvittas i rapporten över finansiell ställning) och finansiella instrument som endast omfattas av ett avtal om säkerheter.

Kvantitativa upplysningar om redovisade finansiella tillgångar och skulder som omfattas av punkt 13A (punkt 13C)

B42 Finansiella upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 13C kan omfattas av andra värderingskrav (en skuld i samband med ett återköpsavtal värderas till exempel till upplupet anskaffningsvärde, medan ett derivat värderas till verkligt värde). Företaget ska ange instrumentens redovisade värde och beskriva eventuella skillnader i värderingen till följd av detta i de berörda upplysningarna.

▼**M34**

Upplysning om bruttobelopp för redovisade finansiella tillgångar och finansiella skulder som omfattas av punkt 13A (punkt 13C a)

B43 De belopp som krävs enligt punkt 13C a rör redovisade finansiella instrument som kvittas i enlighet med punkt 42 i IAS 32. De belopp som krävs enligt punkt 13C a rör också redovisade finansiella instrument som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller ett liknande avtal, oavsett om de uppfyller kriterierna för kvittning eller inte. De upplysningar som krävs enligt punkt 13C a har emellertid inte samband med några belopp som redovisas till följd av avtal om säkerheter som inte uppfyller kvittningskriterierna i punkt 42 i IAS 32. Företaget ska i stället lämna upplysning om sådana belopp enligt punkt 13C d.

Upplysning om belopp som kvittas enligt kriterierna i punkt 42 i IAS 32 (punkt 13C b)

B44 Enligt punkt 13C b ska företagen lämna upplysning om de belopp som kvittas enligt punkt 42 i IAS 32 vid fastställande av de nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning. Både beloppen för finansiella tillgångar och beloppen för finansiella skulder som omfattas av kvittning enligt samma avtal ska anges i såväl upplysningarna om finansiella tillgångar som upplysningarna om finansiella skulder. De belopp som företaget lämnar upplysning om (till exempel i en tabell) begränsas emellertid till de belopp som omfattas av kvittning. Ett företag kan till exempel inneha en redovisad derivattillgång och en redovisad derivatskuld som uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32. Om bruttobeloppet för derivattillgången är större än bruttobeloppet för derivatskulden, ska upplysningen i tabellform om finansiella tillgångar omfatta hela beloppet för derivattillgången (enligt punkt 13C a) och hela beloppet för derivatskulden (enligt punkt 13C b. Även om hela beloppet för derivatskulden anges i tabellen över finansiella skulder (enligt punkt 13C a), ska endast det belopp för derivattillgången (enligt punkt 13C b) som motsvarar beloppet för derivatskulden anges i tabellen.

Upplysning om nettobelopp som presenteras i rapporten över finansiell ställning (punkt 13C c)

B45 Om ett företag innehar instrument som omfattas av dessa upplysningskrav (enligt punkt 13A), men som inte uppfyller kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32, motsvarar de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C c de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C a.

B46 De belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C c måste stämmas av mot beloppen i de enskilda poster som presenteras i rapporten över finansiell ställning. Om ett företag till exempel anser att upplysningarna blir mer relevanta om de enskilda beloppen i posterna i den finansiella rapporten läggs till eller delas upp måste en avstämning göras av de tillagda eller uppdelade beloppen i upplysningarna enligt punkt 13C c, ända tillbaka till de enskilda belopp i posterna som presenteras i rapporten över finansiell ställning.

▼**M34**

Upplysning om belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller liknande avtal som inte omfattas av punkt 13C b (punkt 13C d)

B47 Enligt punkt 13C d ska företagen lämna upplysningar om belopp som omfattas av ett rättsligt bindande ramavtal om kvittning eller liknande avtal som inte omfattas av punkt 13C b. Punkt 13C d i avser belopp i samband med redovisade finansiella tillgångar som inte uppfyller några eller alla kriterierna för kvittning i punkt 42 i IAS 32 (till exempel gällande kvittningsrätter som inte uppfyller kriteriet i punkt 42 b i IAS 32, eller villkorade kvittningsrätter som endast är rättsligt bindande och möjliga att utnyttja vid betalningsinställelse eller vid insolvens eller konkurs, av några av motparterna).

B48 Punkt 13C d ii avser belopp för finansiella säkerheter, inbegripet kontaktsäkerheter, både mottagna och pantsatta. Företaget ska lämna upplysning om verkligt värde på de finansiella instrument som har pantsatts eller mottagits som säkerhet. Upplysningarna om belopp enligt punkt 13C d ii ska avse den säkerhet som faktiskt har mottagits eller pantsatts, och inte eventuella obetalda eller förutbetalda redovisade skulder för att återlämna eller åter erhålla en sådan säkerhet.

Gränser för de belopp som omfattas av upplysningskraven enligt punkt 13C d (punkt 13D)

B49 När ett företag lämnar upplysning om belopp enligt punkt 13C d måste det ta hänsyn till effekterna av säkerhetsmarginalen för det finansiella instrumentet i fråga. För att göra detta måste företaget först dra av de belopp som anges enligt punkt 13C d i från det belopp som anges enligt punkt 13C c. Företaget ska sedan begränsa de belopp som anges enligt punkt 13C d ii till det återstående beloppet i punkt 13C c för det berörda finansiella instrumentet. Om rättigheter till en säkerhet omfattar olika finansiella instrument, kan sådana rättigheter emellertid inbegripas i de upplysningar som lämnas enligt punkt 13D.

Beskrivning av de kvittningsrätter som omfattas av rättsligt bindande ramavtal om kvittning och liknande avtal (punkt 13E)

B50 Ett företag ska beskriva de typer av kvittningsrätter och liknande avtal i de upplysningar som lämnas enligt punkt 13C d, inbegripet karaktären hos dessa rättigheter. Företaget ska till exempel beskriva sina villkorade rättigheter. När det gäller instrument som omfattas av kvittningsrätter som inte är beroende av en framtida händelse, men som inte heller uppfyller de återstående kriterierna i punkt 42 i IAS 32, ska företaget ange skäl(en) till att kriterierna inte uppfylls. I fråga om eventuella mottagna eller pantsatta säkerheter ska företaget ange villkoren för avtalet om säkerheten (till exempel när säkerheten är begränsad).

Upplysning per typ av finansiellt instrument eller per motpart

B51 De kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C a–e kan grupperas per typ av finansiellt instrument eller transaktion (till exempel återköp av derivat och omvända återköpsavtal eller avtal om inlåning och utlåning av säkerheter).

▼**M34**

B52 Alternativt kan företaget gruppera de kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C a–c per typ av finansiellt instrument, och de kvantitativa upplysningar som krävs enligt punkt 13C c–e per motpart. Om företaget väljer att lämna upplysningar per motpart är det inte skyldigt att identifiera motparterna med deras namn. För att uppgifterna ska vara jämförbara måste emellertid samma motparter (motpart A, motpart B, motpart C osv.) anges varje år. Kvalitativa upplysningar bör övervägas, så att ytterligare upplysningar kan lämnas om de olika typerna av motparter. När upplysningar om belopp enligt punkt 13C c–e lämnas per motpart ska enskilt väsentliga belopp i totalbeloppen för motparterna anges separat, och de återstående enskilt väsentliga beloppen för motparter ska läggas ihop i en gemensam post.

Övrigt

B53 De särskilda upplysningar som krävs enligt punkterna 13C–13E är minimikrav. För att uppfylla syftet i punkt 13B kan företaget behöva komplettera dem med ytterligare (kvalitativa) upplysningar, beroende på villkoren i det rättsligt bindande ramavtalet om nettning och relaterade avtal, inbegripet kvittningsrätternas karaktär och deras effekt eller eventuella effekt på företagets finansiella ställning.

▼B

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 8

Rörelsesegment

GRUNDPRINCIP

1. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna standard ska tillämpas på

a) separata eller enskilda finansiella rapporter för ett företag

i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

b) koncernredovisningar i koncerner med moderföretag

i) vars skuldebrev eller egetkapitalinstrument är föremål för allmän handel (på inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader), eller

ii) som har ingivit, eller är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad.

3. Om ett företag som inte är skyldigt att följa denna standard väljer att frivilligt lämna information om segment som inte överensstämmer med standarden får inte företaget kalla informationen för information om segment.

4. Om en finansiell rapport innehåller både koncernredovisning för ett moderföretag som omfattas av tillämpningsområdet för denna standard och separat redovisning för moderföretaget behöver information om segment enbart lämnas i koncernredovisningen.

RÖRELSESEGMENT

5. Ett rörelsesegment är en del av ett företag

a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag),

b) vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, och

▼B

c) om vilket det finns fristående finansiell information.

Ett rörelsesegment kan bedriva affärsverksamhet som ännu inte gett några inkomster, exempelvis kan en uppstartsverksamhet vara ett rörelsesegment innan den börjar ge intäkter.

6. Alla delar av ett företag måste inte nödvändigtvis vara rörelsesegment eller delar av ett rörelsesegment. Ett huvudkontor för en koncern eller vissa funktionsbaserade avdelningar kan exempelvis inte få några intäkter, eller så är deras intäkter av underordnad betydelse för dess verksamhet och skulle därmed inte utgöra något rörelsesegment. I denna standard betraktas inte ett företags ersättningar efter avslutad anställning som rörelsesegment.

7. Med begreppet ”högste verkställande beslutsfattare” avses en funktion och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Denna funktion är att fördela resurser och bedöma resultatet för företagets rörelsesegment. Den högste verkställande beslutsfattaren vid ett företag är ofta dess verkställande direktör eller den operativt ansvarige, men det kan exempelvis också vara en grupp styrelseledamöter anställda i företaget eller andra.

8. I många företag är de tre egenskaperna hos rörelsesegment som beskrivs i punkt 5 typiska för deras rörelsesegment. Ett företag kan dock utarbeta rapporter där dess affärsverksamhet beskrivs på flera olika sätt. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än en uppsättning information om segment kan andra faktorer användas för att fastställa vilken uppsättning som utgör ett företags rörelsesegment, däribland karaktären på affärsverksamheten i varje del, förekomsten av chefer som ansvarar för den samt information som läggs fram för styrelsen.

9. Ett rörelsesegment har i regel en segmentschef som är direkt ansvarig inför och har regelbunden kontakt med den högste verkställande beslutsfattaren för att diskutera driften, finansiella resultat, prognoser och planer för segmentet. Begreppet ”segmentschef” avser en funktion, och inte nödvändigtvis en chef med en särskild befattning. Den högste verkställande beslutsfattaren kan också vara segmentschef för vissa rörelsesegment. En chef kan vara segmentschef för mer än ett rörelsesegment. Om egenskaperna i punkt 5 gäller för mer än en uppsättning delar i en organisation, men det bara finns en uppsättning som segmentscheferna ansvarar för, ska denna uppsättning utgöra rörelsesegmentet.

10. Egenskaperna i punkt 5 kan tillämpas på två eller fler överlappande uppsättningar delar med ansvariga chefer. Denna struktur kallas ibland för matrisorganisation. I vissa företag är exempelvis några chefer ansvariga för olika produkter och tjänstelinjer på global nivå, medan andra chefer ansvarar för särskilda geografiska områden. Den högste verkställande beslutsfattaren granskar regelbundet rörelseresultaten från båda uppsättningarna och den finansiella informationen är också tillgänglig för båda. I en sådan situation ska företaget genom hänvisning till standardens grundprincip avgöra vilken uppsättning som utgör rörelsesegmentet.

▼B

SEGMENTRAPPORTERING

11. Ett företag ska separat lämna information om varje rörelsesegment som

a) har fastställts i enlighet med punkterna 5–10 eller som uppstått efter sammanslagning av två eller fler av dessa segment i enlighet med punkt 12, och

b) överskrider det kvantitativa gränsvärdet i punkt 13.

I punkterna 14–19 definieras andra förhållanden där separat information om ett rörelsesegment ska lämnas.

Förutsättningar för sammanslagningar

12. Rörelsesegment uppvisar ofta likartade långsiktiga finansiella resultat om de har likartade ekonomiska egenskaper. Likartade långsiktiga bruttoresultat kan exempelvis förväntas för två rörelsesegment som har likartade ekonomiska egenskaper. Två eller flera rörelsesegment kan slås samman till ett enda rörelsesegment om sammanslagningen är förenlig med denna standards grundprincip, segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och även liknar varandra med avseende på

a) produkternas och tjänsternas karaktär,

b) karaktären på produktionsprocessen,

c) de kundkategorier som använder produkten eller tjänsten,

d) hur produkterna distribueras eller tjänsterna utförs, och

e) i vilken utsträckning verksamheten, i tillämpliga fall, påverkas av olika regelverk, exempelvis banker, försäkringsföretag och offentliga verksamheter.

Kvantitativa gränsvärden

13. Ett företag ska lämna separat information om ett rörelsesegment uppnår något av följande kvantitativa gränsvärden:

a) Dess redovisade intäkter från såväl försäljning till externa kunder som intern försäljning eller överföring till andra segment uppgår till tio procent eller mer av de sammanlagda interna och externa intäkterna för samtliga rörelsesegment.

b) Dess redovisade vinst eller förlust uppgår till tio procent eller mer av det största beloppet i absoluta tal av (i) den sammanlagda redovisade vinsten för samtliga rörelsesegment som inte redovisade någon förlust och (ii) den sammanlagda redovisade förlusten för samtliga rörelsesegment som redovisade en förlust.

c) Dess tillgångar uppgår till tio procent eller mer av samtliga rörelsesegments sammanlagda tillgångar.

▼B

Rörelsesegment som inte uppnår något av de kvantitativa gränsvärdena kan anses vara segment för vilka information ska lämnas, och redovisas separat, om företagsledningen anser att informationen kan vara till nytta för de finansiella rapporternas användare.

14. Ett företag får kombinera information om rörelsesegment som inte uppnår de kvantitativa gränsvärdena med information om andra rörelsesegment som inte heller uppnår de kvantitativa gränsvärdena för att ta fram ett segment för vilket information ska lämnas, om segmenten har likartade ekonomiska egenskaper och uppfyller en majoritet av de förutsättningar för sammanslagning som anges i punkt 12.

15. Om de sammanlagda externa intäkterna som redovisas av rörelsesegmenten utgör mindre än 75 procent av företagets intäkter ska fler rörelsesegment definieras som segment för vilka information ska lämnas (även om de inte uppfyller kriterierna i punkt 13) tills minst 75 procent av företagets intäkter inkluderar segment för vilka information ska lämnas.

16. Information om annan affärsverksamhet och om rörelsesegment för vilka information inte ska lämnas ska sammanföras i en separat kategori, ”övriga segment”, för vilken upplysningar ska lämnas. Kategorin ska vara åtskild från övriga avstämningsposter i de avstämningar som krävs enligt punkt 28. Intäktskällorna i kategorin ”övriga segment” ska beskrivas.

17. Om företagsledningen bedömer att ett rörelsesegment, som under den närmast föregående perioden fastställts som ett segment för vilket information ska lämnas, även fortsättningsvis är betydelsefullt ska information om detta segment redovisas separat även under innevarande period, trots att det inte längre uppfyller kriterierna för ett segment för vilket information ska lämnas enligt punkt 13.

18. Om ett rörelsesegment i enlighet med de kvantitativa gränsvärdena fastställs som ett segment för vilket information ska lämnas under innevarande period ska de uppgifter som under en tidigare period lämnats i jämförande syfte räknas om för att visa att det segment som nyligen blivit ett segment för vilket information ska lämnas är separat, även om detta segment under föregående period inte uppfyllde kriterierna för informationslämning enligt punkt 13. Detta ska gälla såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

19. Det kan finnas en praktisk gräns för hur många segment ett företag kan redovisa separat – informationen kan bli alltför detaljerad med för många segment. Någon exakt gräns har visserligen inte fastställts, men företaget bör överväga om en sådan praktisk gräns har uppnåtts när antalet segment för vilka information ska lämnas i enlighet med 13–18 överstiger tio.

UPPLYSNINGAR

20. Ett företag ska lämna upplysningar som hjälper användarna av de finansiella rapporterna att bedöma karaktären och de finansiella effekterna av den affärsverksamhet som det bedriver och den ekonomiska miljö där det är verksamt.

21. För att uppfylla syftet enligt punkt 20 ska företag lämna följande upplysningar för varje period för vilken en ►M5 rapport över totalresultat ◄ redovisas:

a) Allmän information enligt beskrivningen i punkt 22,

▼B

b) information om redovisat resultat, inklusive angivna intäkter och kostnader i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄, segmentets tillgångar och skulder och värderingsgrunden enligt beskrivningen i punkterna 23–27, och

c) avstämningar mellan de sammanlagda segmentintäkterna, det redovisade resultatet för segmentet, tillgångarna och skulderna i segmentet samt andra väsentliga poster och motsvarande belopp för företaget enligt beskrivningen i punkt 28.

▼M5

Avstämningar av beloppen i rapporterna över finansiell ställning för segment för vilka information ska lämnas mot beloppen i företagets rapport över finansiell ställning krävs för varje datum per vilket en rapport över finansiell ställning utformas. Information om tidigare perioder ska räknas om enligt beskrivning i punkterna 29–30.

▼B

Allmän information

▼M43

22. Företag ska lämna följande allmänna information:

a) Faktorer som används för att identifiera segment för vilka information ska lämnas, inbegripet organisationens uppbyggnad (exempelvis huruvida företagsledningen har valt att organisera företaget kring olikheter i produkter och tjänster, geografiska områden, regelverk eller en kombination av faktorer, och huruvida rörelsesegmenten har slagits samman).

aa) Företagsledningens bedömningar vid tillämpning av sammanslagningskriterierna i punkt 12. I detta ingår en kort beskrivning av de rörelsesegment som har slagits samman på detta sätt och de ekonomiska indikatorer som har bedömts för att fastställa att de sammanslagna rörelsesegmenten har likartade ekonomiska egenskaper.

b) Typer av produkter och tjänster från vilka varje segment för vilket information ska lämnas får sina intäkter.

▼B

Information om resultat, tillgångar och skulder

▼M22

23. Ett företag ska redovisa ett resultatmått för varje segment för vilket information ska lämnas. Ett företag ska redovisa ett mått på summa tillgångar och skulder för varje segment för vilket information ska lämnas, om sådana belopp regelbundet redovisas för högste verkställande beslutsfattare. Ett företag ska också lämna följande upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas om upplysningarna ingår i det resultatmått för segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i detta resultatmått för segmentet:

a) Intäkter från externa kunder.

▼B

b) Intäkter från transaktioner med andra rörelsesegment i samma företag.

c) Ränteintäkter.

d) Räntekostnader.

▼B

e) Avskrivningar.

▼M5

f) Upplysningar om väsentliga intäkts- och kostnadsposter enligt punkt 97 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007).

▼B

g) Upplysningar om företagets andel av resultatet för intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

h) Skatteintäkter och skattekostnader.

i) Väsentliga icke kassaflödespåverkande poster utöver avskrivningar.

Företag ska redovisa ränteintäkter åtskilda från räntekostnaderna för varje segment för vilket information ska lämnas såvida inte en majoritet av segmentets intäkter härrör från räntor och den högste verkställande beslutsfattaren i huvudsak använder nettoränteintäkter för att bedöma segmentets resultat och fatta beslut om vilka resurser som ska fördelas till det. Under dessa förhållanden får ett företag redovisa segmentets nettoränteintäkter i förhållande till räntekostnaderna och upplysa om att det har gjort det.

▼M31

24. Företag ska lämna följande upplysningar om de segment för vilka information ska lämnas, om upplysningarna ingår i det mått för tillgångar i segmentet som brukar granskas av den högste verkställande beslutsfattaren eller som på annat sätt regelbundet lämnas till den högste verkställande beslutsfattaren – även om upplysningarna inte ingår i måttet för tillgångar i segmentet:

▼B

a) Investeringar i intresseföretag och joint ventures som redovisas enligt kapitalandelsmetoden.

▼M31

b) Belopp avseende investeringar i anläggningstillgångar ([1]) som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, förmånsbestämda nettotillgångar (se IAS 19 *Ersättningar till anställda*) eller rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal.

▼B

VÄRDERING

25. Varje redovisad segmentpost ska motsvara det mått rapporteras till den högste verkställande beslutsfattaren och utgör underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat. Justeringar och elimineringar som görs vid upprättandet av ett företags finansiella rapporter, liksom fördelningar av intäkter, kostnader, vinster och förluster, ska endast ingå i segmentets redovisade resultat om de också ingår i det resultatmått för segmentet som den högste verkställande beslutsfattaren använder. På samma sätt ska endast de tillgångar och skulder som ingår i måtten för tillgångarna och skulderna i segmentet och som används av den högste verkställande beslutsfattaren redovisas för detta segment. Om belopp fördelas till redovisat resultat, tillgångar eller skulder för ett segment ska dessa belopp fördelas på ett rimligt sätt.

([1]) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

26. Om den högste verkställande beslutsfattaren endast använder endast ett mått för rörelsesegmentets resultat, tillgångarna och skulderna i segmentet för att bedöma resultatet för segmentet och besluta om fördelning av resurser, så ska detta mått för resultatet för segmentet samt skulder och tillgångar i segmentet redovisas till dessa mått. Om den högste verkställande beslutsfattaren använder mer än ett mått för ett rörelsesegments resultat, tillgångar och skulder så ska de mått som redovisas motsvara dem som företagsledningen anser har fastställts i enlighet med de värderingsprinciper som är mest förenliga med dem som används vid beräkningen av motsvarande belopp i företagets finansiella rapporter.

27. Ett företag ska förklara hur beräkningen gjorts för varje mått på resultat, tillgångar och skulder i segmentet som ska redovisas. Företaget ska minst upplysa om följande:

a) Principerna för redovisningen av transaktioner mellan segment för vilka information ska lämnas.

b) Karaktären på skillnader mellan beräkningarna av resultat för segment för vilka information ska lämnas och företagets resultat före skattekostnader, skatteintäkter och avvecklade verksamheter (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

c) Karaktären på skillnader mellan värderingarna av tillgångarna i segment för vilka information ska lämnas och företagets tillgångar (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av centralt uppkomna kostnader som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

d) Karaktären på skillnader mellan värderingarna av skulderna i segment för vilka information ska lämnas och företagets skulder (om detta inte framgår av de avstämningar som beskrivs i punkt 28). Dessa skillnader kan bestå av olika redovisningsprinciper och principer för fördelning av gemensamt uppkomna skulder som måste förklaras för att den redovisade informationen om segment ska kunna tolkas.

e) Karaktären på förändringar, jämfört med föregående perioder, i de värderingsmetoder som används för att fastställa det redovisade segmentets resultat samt de eventuella konsekvenserna av dessa förändringar för värderingen av segmentets resultat.

f) Karaktären på och konsekvensen av asymmetriska fördelningar till segment för vilka information ska lämnas. Ett företag kan exempelvis fördela avskrivningar på ett segment utan att fördela de aktuella avskrivningsbara tillgångarna av samma segment.

Avstämningar

▼M43

28. Ett företag ska göra följande avstämningar:

▼B

a) Mellan de sammanlagda intäkterna för det segment för vilket information ska lämnas och företagets intäkter.

▼B

b) Mellan den sammanlagda värderingen av resultatet för det segment för vilket information ska lämnas och företagets resultat före skattekostnader (skatteintäkter) och avvecklade verksamheter. Om ett företag däremot fördelar poster såsom skattekostnader (skatteintäkter) på segment för vilket information ska lämnas kan företaget göra en avstämning mellan den sammanlagda värderingen av resultatet och företagets resultat efter dessa poster.

▼M43

c) Mellan de sammanlagda tillgångarna i de segment för vilka information ska lämnas och företagets tillgångar, om tillgångarna i segmenten redovisas i enlighet med punkt 23.

▼B

d) Mellan de sammanlagda skulderna i det segment för vilket information ska lämnas och företagets skulder, om skulderna i segmentet redovisas i enlighet med punkt 23.

e) Mellan summan av övriga väsentliga poster för de segment för vilket information ska lämnas och motsvarande belopp för företaget.

Alla väsentliga avstämda poster ska identifieras separat och beskrivas. Så ska exempelvis summan av varje väsentlig justering som gjorts på grund av olika redovisningsprinciper och som behövts för avstämningen mellan resultatet för segmentet och företagets resultat identifieras separat och beskrivas.

Omräkning av tidigare redovisad information

29. Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de segment för vilka information ska lämnas, ska relevant information från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, räknas om, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. Beslut om huruvida informationen saknas och huruvida kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig ska fattas för varje enskild post för vilken upplysningar ska lämnas. Om sammansättningen av ett segment för vilket information ska lämnas har ändrats ska ett företag upplysa om huruvida det har räknat om motsvarande poster i informationen för segment för tidigare perioder.

30. Om ett företag ändrar strukturen på sin interna organisation så att sammansättningen ändras på de segment för vilka information ska lämnas, och om informationen om segment från tidigare perioder, inklusive delårsperioder, inte omräknas för att återspegla denna förändring, ska företaget under det år förändringen görs lämna information om segment för innevarande period, som gäller både den gamla och nya segmentindelningen – såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

UPPLYSNINGAR PER FÖRETAG

31. Punkterna 32–34 ska gälla för alla företag som omfattas av denna standard, inklusive de företag som endast har ett segment för vilket information ska lämnas. Vissa företag organiserar inte sin affärsverksamhet efter olika produkter och tjänster eller olika geografiska verksamhetsområden. Ett sådant företags segment för vilka information ska lämnas kan redovisa intäkter från en lång rad olika produkter och tjänster, eller så kan fler än ett av segmenten för vilka information

▼B

ska lämnas leverera i stort sett samma produkter och tjänster. På samma sätt kan ett företags segment för vilka information ska lämnas ha tillgångar i olika geografiska områden och redovisa intäkter från kunder i olika geografiska områden, eller så kan fler än ett av dess segment för vilket information ska lämnas vara verksamt i samma geografiska område. Den information som krävs enligt punkterna 32–34 ska endast lämnas om den inte redan lämnas för ett segment för vilket information ska lämnas enligt denna standard.

Information om produkter och tjänster

32. Företag ska redovisa sina intäkter från externa kunder för varje produkt och tjänst, eller varje grupp av likartade produkter och tjänster, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. I dessa fall ska upplysning lämnas om detta faktum. De intäkter som redovisas ska bygga på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter.

Information om geografiska områden

33. Företag ska redovisa följande geografiska information, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig:

a) Intäkter från externa kunder (i) i det land där företaget har sitt säte och (ii) i samtliga övriga länder från vilka företaget får intäkter. Om intäkterna från externa kunder i ett enskilt annat land är väsentliga ska dessa redovisas separat. Företag ska upplysa om på vilken grund intäkter från externa kunder är hänförliga till enskilda länder.

b) Anläggningstillgångar ([1]) som inte är finansiella instrument, uppskjutna skattefordringar, tillgångar avseende ersättningar efter avslutad anställning och rättigheter som uppkommer enligt försäkringsavtal (i) i det land där företaget har sitt säte och (ii) i samtliga andra länder där företaget har tillgångar. Om tillgångarna i ett enskilt annat land är väsentliga ska de redovisas separat.

De belopp som redovisas ska baseras på den finansiella information som används för att ta fram företagets finansiella rapporter, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig. I dessa fall ska upplysning lämnas om detta faktum. Utöver den information som krävs enligt denna punkt kan företagen uppge delsummor för den geografiska indelningen av grupper av länder.

([1]) När tillgångar redovisas i likviditetsordning är anläggningstillgångar sådana tillgångar som innefattar belopp som förväntas bli återvunna mer än tolv månader efter ►M5 rapportperiodens slut ◄.

▼B

Information om större kunder

▼M26

34. Företag ska lämna information om i vilken mån de har större kunder. Om intäkterna från transaktionerna med en kund utgör tio procent eller mer av företagets intäkter ska företaget upplysa om detta och även upplysa om de sammanlagda intäkterna från varje sådan kund och om vilket eller vilka segment som redovisar dessa intäkter. Företaget behöver inte upplysa om de större kundernas identitet eller hur stora intäkter varje segment redovisar avseende denna kund. Vid tillämpningen av denna standard ska en grupp företag som enligt det rapporterande företagets kännedom styrs gemensamt betraktas som en enda kund. Det krävs emellertid urskillning för att bedöma huruvida en stat (~~nationell nivå, delstat, provins, territorium, lokalt eller i annat land~~inklusive offentliga myndigheter och liknande organ oavsett om dessa är lokala, nationella eller internationella) och företag som enligt det rapporterande företagets kännedom styrs av denna stat ~~skall~~ kan betraktas som en enda kund. För att bedöma detta ska det rapporterande företaget beakta graden av ekonomisk integration mellan företagen.

▼B

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER OCH IKRAFTTRÄDANDE

35. Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden i sina finansiella rapporter före den 1 januari 2009 ska det upplysa om detta.

▼M22

35A. Punkt 23 ändrades i och med *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

36. Segmentinformation för tidigare år som det första tillämpningsåret lämnas i jämförande syfte (däribland tillämpningen på ändringen av punkt 23 som gjordes i april 2009) ska räknas om för att följa kraven i denna standard, såvida inte erforderlig information saknas och kostnaden för att ta fram den skulle bli orimlig.

▼M5

36A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 23 (f). Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M26

36B. I IAS 24 *Upplysningar om närstående* (enligt omarbetning 2009) ändrades punkt 34 för räkenskapsår som börjar den 1 januari eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 24 (enligt omarbetning 2009) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

▼**M43**

36C. Genom *den årliga förbättringscykeln 2010–2012 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkterna 22 och 28. Företagen ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**B**

UPPHÄVANDE AV IAS 14

37. Denna standard ersätter IAS 14 *Segmentrapportering*.

▼B

Bilaga

Definitioner

IFRS 5 och dess bilagor utgör en helhet.

rörelsesegment	Ett rörelsesegment är en del av ett företag a) som bedriver affärsverksamhet från vilken den kan få intäkter och ådra sig kostnader (inklusive intäkter och kostnader i samband med transaktioner med andra delar av samma företag), b) vars rörelseresultat regelbundet granskas av företagets högste verkställande beslutsfattare som underlag för beslut om fördelning av resurser till segmentet och bedömning av dess resultat, c) för vilket det finns fristående finansiell information.

▼M53

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) 9

Finansiella instrument

KAPITEL 1 Syfte

1.1 Syftet med denna standard är att fastställa principer för redovisning av *finansiella tillgångar* och *finansiella skulder* som kommer att ge relevant och användbar information till användarna av finansiella rapporter för bedömning av belopp, tidpunkter och osäkerhet för ett företags framtida kassaflöden.

KAPITEL 2 Tillämpningsområde

▼M54

2.1 Denna standard ska tillämpas av alla företag för alla typer av finansiella instrument förutom:

▼M53

a) De andelar i dotterföretag, intresseföretag och joint ventures som redovisas i enlighet med IFRS 10 *Koncernredovisning*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* eller IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*. I vissa fall kräver eller tillåter emellertid IFRS 10, IAS 27 eller IAS 28 att ett företag redovisar ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture i enlighet med vissa eller alla krav i denna standard. Företag ska också tillämpa denna standard på derivat på ett innehav i ett dotterföretag, intresseföretag eller joint venture såvida inte derivatet uppfyller definitionen på ett egetkapitalinstrument för ett företag enligt IAS 32 *Finansiella instrument*: *Klassificering*.

▼M54

b) Rättigheter och förpliktelser enligt leasingavtal på vilka IFRS 16 *Leasingavtal* tillämpas. Emellertid gäller följande:

i) finansiella leasingfordringar (dvs. nettoinvesteringar i finansiella leasingavtal) och operationella leasingfordringar redovisade av en leasegivare är föremål för bestämmelserna om borttagande av ett finansiellt instrument från rapporten över finansiell ställning och nedskrivningar i denna standard.

ii) leasingskulder redovisade av en leasetagare är föremål för bestämmelserna om borttagande från rapporten över finansiell ställning i punkt 3.3.1 i denna standard.

iii) derivat som är inbäddade i leasingavtal är föremål för bestämmelserna om inbäddade derivat i denna standard.

▼M53

c) Arbetsgivares rättigheter och förpliktelser enligt pensionsstiftelser för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* tillämpas.

d) Finansiella instrument som företaget emitterat och som uppfyller definitionen av ett egetkapitalinstrument i IAS 32 (inklusive optioner och teckningsoptioner) eller som ska klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Dock ska innehavaren av sådana egetkapitalinstrument tillämpa denna standard på dessa instrument, såvida de inte motsvarar undantaget i a.

▼M53

e) Rättigheter och förpliktelser till följd av (i) ett försäkringsavtal enligt definitionen i IFRS 4 *Försäkringsavtal*, förutom en emittents rättigheter och förpliktelser till följd av ett försäkringsavtal som uppfyller definitionen på ett finansiellt garantiavtal, eller (ii) ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 eftersom det innehåller en diskretionär del. Denna standard tillämpas emellertid på derivat som är inbäddade i ett sådant avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4 såvida derivatet i sig självt inte är ett avtal som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 4. Dessutom gäller att om en emittent av finansiella garantiavtal tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal (se punkterna B2.5–B2.6). emittenten har möjlighet att göra detta val för varje avtal, men valet för varje avtal är oåterkalleligt.

f) Alla terminskontrakt mellan en förvärvare och en säljande aktieägare om köp eller försäljning av ett förvärvsobjekt som kommer att leda till ett rörelseförvärv som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 3 *Rörelseförvärv* vid en framtida förvärvstidpunkt. Löptiden för terminskontraktet ska inte överstiga en period som normalt rimligen kan krävas för att inhämta nödvändiga godkännanden och kunna slutföra affären.

g) Låneåtaganden, andra än de låneåtaganden som beskrivs i punkt 2.3. En emittent av låneåtaganden ska dock tillämpa den minskning som krävs i denna standard på sådana låneåtaganden som annars inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard. Dessutom ska alla låneåtaganden omfattas av kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning i denna standard.

h) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser enligt transaktioner avseende aktierelaterade ersättningar på vilka IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar* tillämpas, förutom vad gäller avtal som faller inom tillämpningsområdet för punkterna 2.4–2.7 i denna standard, på vilka denna standard tillämpas.

i) Rättigheter till betalningar för att ersätta företaget för utgifter det tvingas ådra sig för att reglera en skuld som det redovisar som en avsättning i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* eller för vilka, under en tidigare period, det redovisade en avsättning i enlighet med IAS 37.

j) Rättigheter och förpliktelser inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* som är finansiella instrument, utom för sådana som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard.

2.2 Nedskrivningskraven i denna standard ska tillämpas på sådana rättigheter som enligt IFRS 15 ska redovisas i enlighet med denna standard, i syfte att redovisa nedskrivningsvinster eller nedskrivningsförluster.

▼M53

2.3 **Följande låneåtaganden omfattas av tillämpningsområdet för denna standard:**

a) Låneåtaganden som företaget definierar som finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet (se punkt 4.2.2). Ett företag som har som praxis att kort efter det att lånen getts ut sälja de tillgångar som blivit följden av dess låneåtaganden ska tillämpa denna standard på alla låneåtaganden av samma slag.

b) Låneåtaganden som kan regleras netto med kontanter eller genom att överlämna eller emittera ett annat finansiellt instrument. Sådana låneåtaganden är derivat. Ett låneåtagande betraktas inte som att det regleras netto endast på grund av att lånet betalas ut i form av delbetalningar (exempelvis ett hypotekslån som betalas ut i form av delbetalningar som följer husuppförandets utveckling).

c) Ett löfte om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta (se punkt 4.2.1 d).

2.4 **Denna standard ska tillämpas på sådana avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster som kan regleras netto med kontanter eller med andra finansiella instrument, eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalen var finansiella instrument med undantag för de avtal som ingåtts och som fortfarande innehas med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Denna standard ska emellertid tillämpas på de avtal som företaget identifierar som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 2.5.**

2.5 **Ett avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, som om avtalet vore ett finansiellt instrument, kan vara oåterkalleligen identifierade som värderade till verkligt värde via resultatet även om det ingicks med syftet att erhålla eller leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Denna identifiering finns endast tillgängliga i början av avtalet och endast om den eliminerar eller väsentligt minskar inkonsekvenser i resultatavräkningen (”bristande överensstämmelse i redovisningen”), som annars skulle uppkomma genom att inte resultatavräkna det avtalet eftersom det är undantaget från denna standards tillämpningsområde (se punkt 2.4).**

2.6 Det finns olika tillvägagångssätt för hur ett avtal om att köpa eller sälja icke-finansiella poster kan regleras netto med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument innefattande

a) när avtalsvillkoren tillåter endera parten att reglera avtalet med kontanter eller med ett annat finansiellt instrument eller genom byte av finansiella instrument,

▼M53

b) när möjligheten att reglera avtalet genom kontanter eller ett annat finansiellt instrument, eller genom byte av finansiella instrument, inte uttryckligen framgår av avtalsvillkoren, men företaget har som praxis att reglera liknande avtal med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument (antingen med motparten, genom att ingå avtal med omvända villkor eller genom att sälja avtalet innan inlösen eller förfall),

c) när, avseende likartade avtal, företaget har som praxis att erhålla leverans av underliggande poster och att sälja dessa kort efter leverans i syfte att generera vinst på kortfristiga fluktuationer i priser eller genom handlarens marginal, och

d) när den icke-finansiella posten som omfattas av avtalet lätt kan omvandlas till kontanter.

Ett avtal som b eller c är tillämpliga på har inte ingåtts för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning och faller följaktligen inom tillämpningsområdet för denna standard. Andra avtal på vilka punkt 2.4 är tillämpliga ska utvärderas för att fastställa om de ingåtts och fortfarande innehas med för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning, och följaktligen huruvida de faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

2.7 En utfärdad option att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras med kontanter eller andra finansiella instrument eller genom byte av finansiella instrument, i enlighet med punkt 2.6 a eller 2.6 d, faller inom tillämpningsområdet för denna standard. Ett sådant avtal kan inte ingås för mottagande eller leverans av den icke-finansiella posten i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning.

KAPITEL 3 Redovisning i och borttagande från rapporten över finansiell ställning

3.1 DET FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET

3.1.1 Ett företag ska redovisa en finansiell tillgång eller finansiell skuld i rapporten över finansiell ställning när, och endast när företaget blir part i instrumentets avtalsmässiga villkor (se punkterna B3.1.1 och B3.1.2). När ett företag för första gången redovisar en finansiell tillgång ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 och värderas i enlighet med punkterna 5.1.1–5.1.3. När ett företag för första gången redovisar en finansiell skuld ska den klassificeras i enlighet med punkterna 4.2.1 och 4.2.2 och värderas i enlighet med punkt 5.1.1.

Avistaköp eller avistaförsäljning av finansiella tillgångar

3.1.2 Ett *avistaköp eller en avistaförsäljning* av finansiella tillgångar ska redovisas i och tas bort från rapporten över finansiell ställning, enligt vad som är tillämpligt, genom användande av affärsdagsredovisning eller likviddagsredovisning (se punkterna B3.1.3–B3.1.6).

▼M53

3.2 BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

3.2.1 I koncernredovisning tillämpas punkterna 3.2.2–3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 och B3.2.1–B3.2.17 på koncernnivå. Därför tar ett företag först in alla sina dotterföretag i koncernredovisningen enligt IFRS 10, och tillämpar därefter de punkterna på den koncern som detta resulterar i.

3.2.2 Före bedömningen av huruvida, och i vilken omfattning, *borttagande från rapporten över finansiell ställning* är lämpligt enligt punkterna 3.2.3–3.2.9 fastställer företaget huruvida dessa punkter ska tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) eller en finansiell tillgång (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet, enligt följande.

a) Punkterna 3.2.3–3.2.9 tillämpas på en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) endast om den del vars borttagande från rapporten över finansiell ställning övervägs uppfyller ett av följande tre villkor:

i) Delen innefattar endast särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp med likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår en räntestrip där motparten erhåller rätten till räntebetalningarna men inte till amorteringar av kapitalbeloppet för ett skuldinstrument tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på räntebetalningarna.

ii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla kassaflöden från ett skuldinstrument tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på 90 procent av dessa kassaflöden. Om det finns fler än en motpart behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

iii) Delen utgörs endast av en helt och hållet proportionell andel av särskilt identifierade kassaflöden från en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar). Exempelvis, när ett företag ingår ett avtal där motparten får rätt till 90 procent av alla räntebetalningar från en finansiell tillgång tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på 90 procent av dessa kassaflöden. Om det finns mer än en motpart behöver inte varje motpart ha en proportionell andel av de särskilt identifierade kassaflödena förutsatt att det överförande företaget har en helt och hållet proportionell andel.

b) I alla övriga fall tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på den finansiella tillgången i sin helhet (eller på gruppen av likartade finansiella tillgångar i sin helhet). Exempelvis, när ett företag överför (i) rätten till de första eller sista 90 procenten av kontantbetalningarna från en finansiell tillgång (eller grupp av

▼M53

finansiella tillgångar), eller (ii) rätten till 90 procent av kassaflödena från en grupp fordringar, men erbjuder en garanti för att kompensera köparen för eventuella kreditförluster upp till 8 procent av kapitalbeloppet för fordringarna, tillämpas punkterna 3.2.3–3.2.9 på den finansiella tillgången (eller en grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

I punkterna 3.2.3–3.2.12 hänvisar begreppet ”finansiell tillgång” till antingen en del av en finansiell tillgång (eller en del av en grupp av likartade finansiella tillgångar) enligt vad som identifieras i a ovan eller, annars, en finansiell tillgång (eller grupp av likartade finansiella tillgångar) i sin helhet.

3.2.3 Ett företag ska ta bort en finansiell tillgång från rapporten över finansiell ställning endast när

a) de avtalsenliga rättigheterna till kassaflödena från den finansiella tillgången upphör, eller

b) det överför den finansiella tillgången, enligt vad som anges i punkterna 3.2.4 och 3.2.5, och överföringen uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning i enlighet med punkt 3.2.6.

(Se punkt 3.1.2 vad gäller avistaförsäljning av finansiella tillgångar.)

3.2.4 Ett företag överför en finansiell tillgång endast när det antingen

a) överför de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, eller

b) behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare i en överenskommelse som uppfyller villkoren i punkt 3.2.5.

3.2.5 När ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från en finansiell tillgång (”ursprungstillgången”), men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att erlägga dessa kassaflöden till ett eller flera företag (”de slutliga mottagarna”), behandlar företaget transaktionen som en överföring av en finansiell tillgång endast om samtliga följande tre villkor är uppfyllda:

a) Företaget har ingen förpliktelse att betala belopp till de slutliga mottagarna såvida det inte erhåller motsvarande belopp från ursprungstillgången. Kortfristiga förskott från företaget, med rätten till fullständig återvinning av utlånat belopp plus upplupen ränta till marknadsränta, strider inte mot detta villkor.

b) Företaget är förbjudet, enligt villkoren i överföringsavtalet, att sälja eller pantsätta ursprungstillgången förutom som säkerhet för de slutliga mottagarna gällande förpliktelsen att erlägga kassaflöden till dem.

c) Företaget har en förpliktelse att vidarebefordra varje kassaflöde det erhåller å slutliga mottagares vägnar utan väsentlig försening. Dessutom har inte företaget rätt att återinvestera sådana kassaflöden, utom när det gäller investeringar i likvida medel (enligt definition i IAS 7 *Rapport över kassaflöden*) under den korta betalningsperiod från inlämningsdatum till dagen för överföring till de slutliga mottagarna, och den intjänade räntan på sådana investeringar överförs till de slutliga mottagarna.

▼M53

3.2.6 När ett företag överför en finansiell tillgång (se punkt 3.2.4) ska det utvärdera i vilken grad det behåller de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången. Här gäller:

a) Om företaget i allt väsentligt överför samtliga de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget ta bort den finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.

b) Om företaget i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget fortsätta att redovisa den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning.

c) Om företaget varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den finansiella tillgången ska företaget bestämma huruvida det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Här gäller:

i) Om företaget inte har behållit kontrollen ska det ta bort den finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning och separat redovisa som tillgångar eller skulder varje rättighet och förpliktelse som uppkommit eller behållits vid överföringen.

ii) Om företaget har behållit kontrollen ska det fortsätta att redovisa tillgången i rapporten över finansiell ställning i den grad företaget är fortsatt engagerat i den finansiella tillgången (se punkt 3.2.16).

3.2.7 Överföringen av risker och fördelar (se punkt 3.2.6) utvärderas genom att jämföra företagets exponering, före och efter överföringen, för variabilitet i belopp och tidpunkt för den överförda tillgångens nettokassaflöden. Ett företag har i allt väsentligt behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering mot variabilitet i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena från den finansiella tillgången inte förändras betydande till följd av överföringen (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång som är föremål för ett avtal att köpa tillbaka den till ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning). Ett företag har i allt väsentligt överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en finansiell tillgång om dess exponering för sådan variabilitet inte längre är betydande i förhållande till den totala variabiliteten i nuvärdet av de framtida nettokassaflöden som är förknippade med den finansiella tillgången (exempelvis för att företaget har sålt en finansiell tillgång med en option för att köpa tillbaka den till *verkligt värde* vid tidpunkten för återköpet eller har överfört en helt och hållet proportionell andel av kassaflödena från en större finansiell tillgång i en överenskommelse, såsom en så kallad ”loan sub-participation”, som uppfyller villkoren i punkt 3.2.5).

3.2.8 Ofta kommer det att vara uppenbart om företaget har överfört eller i allt väsentligt behållit alla risker och fördelar som är förknippade med ägande och några beräkningar behöver inte utföras. I andra fall behöver företaget göra beräkningar och jämföra företagets exponering för variabilitet i nuvärdet av de framtida nettokassaflödena före och efter överföringen. Beräkningen och jämförelsen görs genom att som diskonteringssats använda en lämplig aktuell marknadsränta. All rimlig möjlig variabilitet i nettokassaflöden beaktas, där större vikt ges till de utfall som har större sannolikhet att inträffa.

▼M53

3.2.9 Huruvida företaget har behållit kontrollen (se punkt 3.2.6 c) över den överförda tillgången beror på mottagarens möjlighet att sälja tillgången. Om mottagaren har praktisk möjlighet att sälja tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen har företaget inte behållit kontrollen. I alla andra fall har företaget behållit kontrollen.

Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning

3.2.10 Om ett företag överför en finansiell tillgång i en överföring som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning i sin helhet och behåller rätten att förvalta tillgången mot en avgift, ska det redovisa antingen en förvaltningstillgång eller en förvaltningsskuld för detta förvaltningsavtal. Om den avgift som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde. Om den avgift som ska erhållas väntas överstiga adekvat ersättning för förvaltningen ska en förvaltningstillgång redovisas för förvaltningsrätten till ett belopp som fastställs utifrån en fördelning av det redovisade värdet för den större finansiella tillgången i enlighet med punkt 3.2.13.

3.2.11 Om, till följd av överföringen, en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning i sin helhet men överföringen får till följd att företaget erhåller en ny finansiell tillgång eller påtar sig en ny finansiell skuld, eller en förvaltningsskuld, ska företaget redovisa den nya finansiella tillgången, finansiella skulden eller förvaltningsskulden till verkligt värde.

3.2.12 När en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning i sin helhet ska skillnaden mellan

a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning), och

b) erhållen ersättning (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits)

redovisas i resultatet

3.2.13 Om den överförda tillgången är del av en större finansiell tillgång (exempelvis när ett företag överför räntebetalningar som är del av ett skuldinstrument, se punkt 3.2.2 a) och den överförda delen uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning i sin helhet ska det tidigare redovisade värdet för den större finansiella tillgången fördelas mellan den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning, baserat på de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte ska en förvaltningstillgång som behållits behandlas som en del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning. Skillnaden mellan

a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning) som fördelats på den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning, och

b) erhållen ersättning för den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning (inklusive eventuell ny tillgång som erhållits efter avdrag för eventuell ny skuld som påtagits)

redovisas i resultatet

▼M53

3.2.14 När ett företag fördelar det tidigare redovisade värdet för en större finansiell tillgång på den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning måste det verkliga värdet för den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning värderas. Om företaget under en längre tidsperiod har sålt delar som liknar den del som även fortsättningsvis ska redovisas i rapporten över finansiell ställning eller det finns andra marknadstransaktioner för sådana delar, utgör de senaste priserna vid faktiska transaktioner den bästa uppskattningen av delens verkliga värde. När det saknas prisnoteringar eller nyligen genomförda transaktioner till stöd för det verkliga värdet på den del som även fortsättningsvis ska redovisas i rapporten över finansiell ställning är den bästa uppskattningen av det verkliga värdet skillnaden mellan det verkliga värdet på den större finansiella tillgången i sin helhet och den ersättning som erhållits av motparten för den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning.

Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning

3.2.15 Om en överföring inte leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning på grund av att företaget i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången ska företaget fortsätta att redovisa tillgången i sin helhet i rapporten över finansiell ställning och redovisa en finansiell skuld för den erhållna ersättningen. Under efterföljande perioder ska företaget redovisa varje intäkt från den överförda tillgången och varje uppkommen kostnad för den finansiella skulden.

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar

3.2.16 Om ett företag varken överför eller behåller i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en överförd tillgång och behåller kontrollen över den överförda tillgången fortsätter företaget att redovisa den överförda tillgången i den omfattning företaget har ett fortsatt engagemang i den. Den omfattning som företaget har ett fortsatt engagemang i den överförda tillgången är den omfattning i vilken det är exponerat för förändringar i värdet på den överförda tillgången. Till exempel:

a) När ett företags fortsatta engagemang tar formen av en garanti för den överförda tillgången motsvarar företagets fortsatta engagemang det lägre av (i) tillgångens belopp och (ii) det högsta ersättningsbelopp som företaget skulle kunna tvingas att återbetala (”garantibeloppet”).

b) När ett företags fortsatta engagemang tar formen av en utfärdad eller köpt option (eller båda) på den överförda tillgången motsvarar företagets engagemang beloppet för den överförda tillgång som företaget kan återköpa. När det gäller en utfärdad säljoption på en tillgång som värderas till verkligt värde begränsas företagets fortsatta engagemang dock till det lägre av det verkliga värdet på den överförda tillgången och optionens lösenpris (se punkt B3.2.13).

c) När företagets fortsatta engagemang tar formen av en kontantreglerad option eller liknande villkor avseende den överförda tillgången värderas företagets fortsatta engagemang på samma sätt som det som skulle vara följden av optioner som inte kontantregleras enligt b ovan.

▼M53

3.2.17 **När ett företag fortsätter att ta upp en tillgång i redovisningen i den omfattning det har ett fortsatt engagemang i den redovisar också företaget en hänförlig skuld. Oaktat de andra värderingskraven i denna standard värderas den överförda tillgången och den hänförliga skulden på en grundval som återspeglar de rättigheter och förpliktelser som företaget har behållit. Den hänförliga skulden värderas på ett sådant sätt att det redovisade värdet netto för den överförda tillgången och den hänförliga skulden är**

a) upplupet anskaffningsvärde för de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit, om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, eller

b) som är lika med det verkliga värdet på de rättigheter och förpliktelser som företaget behållit vid värdering på fristående grund, om den överförda tillgången värderas till verkligt värde.

3.2.18 **Företaget ska fortsätta att redovisa varje intäkt från den överförda tillgången till den grad som motsvarar dess fortsatta engagemang och redovisa varje uppkommen kostnad för den hänförliga skulden.**

3.2.19 **Vad gäller efterföljande värdering ska redovisade förändringar i det verkliga värdet på den överförda tillgången och den hänförliga skulden redovisas i överensstämmelse med varandra i enlighet med punkt 5.7.1 och ska inte kvittas.**

3.2.20 **Om ett företags fortsatta engagemang endast är en del av en finansiell tillgång (exempelvis när ett företag behåller en option för att återköpa en del av en överförd tillgång eller behåller en residual rätt som inte leder till ett bibehållande av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och företaget behåller kontrollen) fördelar företaget det tidigare redovisade värdet för den finansiella tillgången på den del som det fortsätter att redovisa enligt fortsatta engagemang, och den del som det inte längre redovisar utifrån de relativa verkliga värdena för dessa delar vid överföringstidpunkten. I detta syfte tillämpas kraven i punkt 3.2.14. Skillnaden mellan**

a) det redovisade värdet (värderat vid datumet för borttagande från rapporten över finansiell ställning) som fördelas på den del som inte längre redovisas i rapporten över finansiell ställning, och

b) erhållen ersättning för den del som inte längre redovisas i rapporten över finansiell ställning

redovisas i resultatet

3.2.21 Om den överförda tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde är alternativet i denna standard att identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet inte tillämpligt på den hänförliga skulden.

Alla överföringar

3.2.22 **Om en överförd tillgång fortsätter att redovisas ska tillgången och den skuld som är knuten till den inte kvittas. På liknande sätt ska företaget inte kvitta en intäkt som uppkommer från den överförda tillgången mot en kostnad som uppkommer från den skuld som hänförlig till tillgången (se punkt 42 i IAS 32).**

▼M53

3.2.23 Om överföraren tillhandahåller en säkerhet som inte utgörs av kontanter (såsom skuld- eller egetkapitalinstrument) till motparten beror redovisningen av säkerheten hos överförare respektive motparten på om mottagaren har rätt att sälja eller pantsätta säkerheten och på huruvida överföraren har underlåtit att betala skulden. Överföraren och motparten ska redovisa säkerheten enligt nedan:

a) Om motparten har rätt enligt avtal eller sedvänja att sälja eller pantsätta säkerheten ska överföraren omklassificera den tillgången i sin rapport över finansiell ställning (exempelvis som utlånad tillgång, pantsatt egetkapitalinstrument eller fordran enligt återköpsavtal) skilt från andra tillgångar.

b) Om motparten säljer den pantsatta säkerheten ska motparten redovisa försäljningsintäkten och en skuld värderad till verkligt värde för förpliktelsen att återlämna säkerheten.

c) Om överföraren underlåter att betala enligt avtalsvillkoren och inte längre har rätt att lösa in säkerheten ska överföraren ta bort säkerheten från rapporten över finansiell ställning och motparten ska redovisa säkerheten som sin tillgång som vid första redovisningstillfället redovisas till verkligt värde eller, om motparten redan har sålt säkerheten, från rapporten över finansiell ställning ta bort sin förpliktelse att återlämna säkerheten.

d) Med undantag av vad som anges i c ska överföraren fortsätta att redovisa säkerheten som sin tillgång och motparten ska inte redovisa säkerheten som en tillgång.

3.3 BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING AV FINANSIELLA SKULDER

3.3.1 Ett företag ska ta bort en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) från sin rapport över finansiell ställning endast när den är utsläckt, dvs. när den förpliktelse som är angiven i avtalet fullgörs, annulleras eller upphör.

3.3.2 Ett byte mellan en befintlig låntagare och långivare av skuldinstrument med villkor som i allt väsentligt är olika ska redovisas som en utsläckning av den gamla finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld. På motsvarande sätt ska en modifiering i betydande utsträckning av villkoren för en finansiell skuld eller del av den (oavsett om den är hänförlig till låntagarens finansiella svårigheter eller ej) redovisas som en utsläckning av den ursprungliga finansiella skulden och redovisning av en ny finansiell skuld.

3.3.3 Skillnaden mellan det redovisade värdet för en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) som utsläckts eller överförts till en annan part och en ersättning som erlagts, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, ska redovisas i resultatet.

3.3.4 Om ett företag återköper en del av en finansiell skuld ska företaget fördela det tidigare redovisade värdet för den finansiella skulden på den del som fortsätter att bli redovisad och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning utifrån de relativa verkliga värdena för dessa delar vid återköpstidpunkten. Skillnaden mellan (a) det redovisade värdet som fördelats på den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning och (b) erlagd ersättning, inklusive överförda tillgångar som inte är kontanter eller påtagna skulder, för den del som tagits bort från rapporten över finansiell ställning, ska redovisas i resultatet.

▼M53

KAPITEL 4 Klassificering

4.1 KLASSIFICERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

4.1.1 Om inte punkt 4.1.5 gäller ska ett företag klassificera finansiella tillgångar som därefter värderade till upplupet anskaffningsvärde, verkligt värde via övrigt totalresultat eller verkligt värde via resultatet på grundval av både

a) företagets affärsmodell för förvaltningen av finansiella tillgångar, och

b) egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången.

4.1.2 En finansiell tillgång ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om båda följande villkor är uppfyllda:

a) Den finansiella tillgången innehas inom ramen för en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att inkassera avtalsenliga kassaflöden.

b) De avtalade villkoren för den finansiella tillgången ger vid bestämda tidpunkter upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

Punkterna B4.1.1–B4.1.26 ger vägledning om hur man tillämpar dessa villkor.

4.1.2A En finansiell tillgång ska värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat om båda följande villkor är uppfyllda:

a) Den finansiella tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar.

b) De avtalade villkoren för den finansiella tillgången ger vid bestämda tidpunkter upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

Punkterna B4.1.1–B4.1.26 ger vägledning om hur man tillämpar dessa villkor.

4.1.3 Vid tillämpning av punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b

a) är den finansiella tillgångens verkliga värde kapitalbeloppet vid första redovisningstillfället. Punkt B4.1.7B ger ytterligare vägledning beträffande innebörden av kapitalbeloppet.

b) Ränta utgörs av ersättning för pengars tidsvärde, för kreditrisker som är kopplade till det utestående kapitalbeloppet under en viss tid och för andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal. Punkterna B4.1.7A och B4.1.9A–B4.1.9E ger ytterligare vägledning beträffande innebörden av ränta, inbegripet definitionen av pengars tidsvärde.

▼M53

4.1.4 **En finansiell tillgång ska värderas till verkligt värde via resultatet om den inte värderas till upplupet anskaffningsvärde i enlighet med punkt 4.1.2 eller till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A. Ett företag kan dock göra ett oåterkalleligt val vid första redovisningstillfället för särskilda investeringar i *egetkapitalinstrument* som annars skulle värderas till verkligt värde via resultatet för att redovisa efterföljande förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat (se punkterna 5.7.5–5.7.6).**

Möjlighet att identifiera en finansiell tillgång värderad till verkligt värde via resultatet

4.1.5 **Trots punkterna 4.1.1–4.1.4 kan ett företag, vid första redovisningstillfället, oåterkalleligen identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om detta eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i värdering eller redovisning (”bristande överensstämmelse i redovisningen”) som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av vinsterna och förlusterna avseende dem på olika grunder (se punkterna B4.1.29–B4.1.32).**

4.2 KLASSIFICERING AV FINANSIELLA SKULDER

4.2.1 **Ett företag ska klassificera alla finansiella skulder som därefter värderade till upplupet anskaffningsvärde, med undantag av**

a) *finansiella skulder värderade till verkligt värde via resultatet*; sådana skulder, inklusive *derivat* som är skulder, ska därefter värderas till verkligt värde,

b) finansiella skulder som uppkommer när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning eller när fortsatt engagemang är tillämpligt; punkterna 3.2.15 och 3.2.17 tillämpas på värderingen av sådana finansiella skulder,

c) *finansiella garantiavtal*; efter det första redovisningstillfället ska en emittent av ett sådant avtal (om inte punkt 4.2.1 a eller b är tillämplig) värdera avtalet till det högre av

i) beloppet i den förlustreserv som fastställs i enlighet med punkt 5.5, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för det ackumulerade belopp som redovisas i enlighet med IFRS 15,

d) ett åtagande om ett lån till en ränta som ligger under marknadsränta; en emittent av ett sådant löfte ska (om inte punkt 4.2.1 a är tillämplig) redovisa det till det högre av

i) beloppet i den förlustreserv som fastställs i enlighet med punkt 5.5, och

ii) det belopp som ursprungligen redovisades (se punkt 5.1.1) efter avdrag, i tillämpliga fall, för det ackumulerade belopp som redovisas i enlighet med IFRS 15,

▼M53

e) villkorad köpeskilling som erkänns av en förvärvare, i samband med ett rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3. Sådan villkorad köpeskilling ska därefter värderas till verkligt värde med förändringar som redovisas i resultatet.

Möjlighet att identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet

4.2.2 Ett företag kan, vid första redovisningstillfället, oåterkalleligen identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet när så tillåts enligt punkt 4.3.5, eller när detta leder till mer relevant information, eftersom

a) den eliminerar eller i betydande utsträckning minskar inkonsekvenser i värdering eller redovisning (”bristande överensstämmelse i redovisningen”) som annars skulle uppkomma vid värdering av tillgångar eller skulder eller redovisning av vinsterna och förlusterna avseende dem på olika grunder (se punkterna B4.1.29–B4.1.32), eller

b) en grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder som förvaltas och dess resultat utvärderas baserat på verkligt värde, i enlighet med en dokumenterad riskhanterings- eller investeringsstrategi och information om gruppen tillhandahålls internt på denna grund till företagets nyckelpersoner i ledande ställning (enligt definition i IAS 24 *Upplysningar om närstående*), exempelvis företagets styrelse och verkställande direktör (se punkterna B4.1.33–B4.1.36).

4.3 INBÄDDADE DERIVAT

4.3.1 Ett inbäddat derivat är en del av ett sammansatt kontrakt som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett derivat, vilket innebär att vissa av det sammansatta instrumentets kassaflöden varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivat. Ett inbäddat derivat ger upphov till modifieringar i vissa eller samtliga av de kassaflöden som annars skulle uppkomma enligt avtalet enligt en angiven räntesats, ett pris på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller kreditindex eller en annan variabel, förutsatt att variabeln inte är specifik för någon avtalspart när det gäller en icke-finansiell variabel. Ett derivat som är knutet till ett *finansiellt instrument* men som är avtalsenligt överlåtbart oberoende av detta instrument, eller har en annan motpart, är inte ett inbäddat derivat utan ett separat finansiellt instrument.

Sammansatta kontrakt med finansiella värdtillgångar

4.3.2 Om ett sammansatt kontrakt innehåller en värd som är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard ska företaget tillämpa kraven i punkterna 4.1.1–4.1.5 för hela det sammansatta kontraktet.

Andra sammansatta kontrakt

4.3.3 Om ett sammansatt kontrakt innehåller en värd som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard ska ett inbäddat derivat skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat i enlighet med denna standard endast om

a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker (se punkterna B4.3.5 och B4.3.8),

▼M53

b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivat, och

c) det sammansatta kontraktet inte värderas till verkligt värde med förändringar i verkligt värde redovisade i resultatet (dvs. ett derivat som är inbäddat i en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet avskiljs inte).

4.3.4 Om ett inbäddat derivat avskiljs ska värdkontraktet redovisas i enlighet med tillämpliga standarder. Denna standard behandlar inte huruvida ett inbäddat derivat ska redovisas separat i rapporten över finansiell ställning.

4.3.5 Trots punkterna 4.3.3 och 4.3.4, i det fall ett kontrakt innehåller ett eller flera inbäddade derivat och värden inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard, kan ett företag identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet såvida

a) det inbäddade derivatet (eller derivaten) inte i betydande utsträckning modifierar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt avtalet, eller

b) det tydligt framgår, med liten eller ingen analys, när ett liknande sammansatt instrument först beaktas, att avskiljande av det inbäddade derivatet (eller derivaten) är förbjudet, såsom en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett lån som tillåter innehavaren att i förväg betala lånet motsvarande ungefär dess upplupna anskaffningsvärde.

4.3.6 Om ett företag enligt denna standard måste avskilja ett inbäddat derivat från dess värd, men inte kan värdera det inbäddade derivatet separat vare sig vid anskaffningen eller vid slutet av en efterföljande rapportperiod, ska det identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet.

4.3.7 Om ett företag inte på ett tillförlitligt sätt kan värdera ett inbäddat derivat till verkligt värde utifrån derivatets villkor och krav är det inbäddade derivatets verkliga värde skillnaden mellan det sammansatta kontraktets verkliga värde och värdkontraktets verkliga värde. Om företaget inte kan värdera det inbäddade derivatet till verkligt värde med denna metod tillämpas punkt 4.3.6 och det sammansatta kontraktet identifieras som värderat till verkligt värde via resultatet.

4.4 OMKLASSIFICERING

4.4.1 Endast när ett företag byter affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar ska företaget omklassificera alla berörda finansiella tillgångar i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.4. Se punkterna 5.6.1–5.6.7, B4.4.1–B4.4.3 och B5.6.1–B5.6.2 för ytterligare vägledning om omklassificering av finansiella tillgångar.

4.4.2 Ett företag får inte omklassificera någon finansiell skuld.

4.4.3 Följande ändrade omständigheter betraktas inte som omklassificeringar enligt punkterna 4.4.1–4.4.2:

a) En post som tidigare har varit ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring utgör inte längre ett sådant.

▼M53

b) En post blir ett identifierat och effektivt säkringsinstrument i en kassaflödessäkring eller nettoinvesteringssäkring.

c) Förändringar i värdering i enlighet med avsnitt 6.7.

KAPITEL 5 Värdering

5.1 FÖRSTA VÄRDERINGEN

5.1.1 Med undantag för kundfordringar som omfattas av punkt 5.1.3 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera en finansiell tillgång eller finansiell skuld till det verkliga värdet plus eller minus, när det gäller en finansiell tillgång eller finansiell skuld som inte värderas till verkligt värde via resultatet, transaktionskostnader som är direkt hänförliga till förvärv eller emission av den finansiella tillgången eller finansiella skulden.

5.1.1A Om det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller finansiella skulden vid första redovisningstillfället skiljer sig från transaktionspriset ska ett företag dock tillämpa punkt B5.1.2A.

5.1.2 När ett företag använder likviddagsredovisning för en tillgång som därefter värderas till upplupet anskaffningsvärde redovisas tillgången vid första redovisningstillfället till sitt verkliga värde på affärsdagen (se punkterna B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Trots kravet i punkt 5.1.1 ska ett företag vid första redovisningstillfället värdera kundfordringar som inte har en betydande finansieringskomponent (som fastställts i enlighet med IFRS 15) till deras transaktionspris (enligt definitionen i IFRS 15).

5.2 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

5.2.1 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell tillgång i enlighet med punkterna 4.1.1–4.1.5 till

a) upplupet anskaffningsvärde,

b) verkligt värde via övrigt totalresultat, eller

c) verkligt värde via resultatet.

5.2.2 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 på finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde i enlighet med punkt 4.1.2 samt på finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A.

5.2.3 Ett företag ska tillämpa kraven på säkringsredovisning i punkterna 6.5.8–6.5.14 (och, i tillämpliga fall, i punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) på en finansiell tillgång som identifieras som en säkrad post ([1]).

([1]) I enlighet med punkt 7.2.21 kan ett företag som redovisningsprincip välja att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i kapitel 6 i denna standard. Om ett företag har gjort detta val är hänvisningarna i denna standard till särskilda krav på säkringsredovisning i kapitel 6 inte relevanta. I stället tillämpar företaget relevanta krav på säkringsredovisning i IAS 39.

▼M53

5.3 EFTERFÖLJANDE VÄRDERING AV FINANSIELLA SKULDER

5.3.1 Efter det första redovisningstillfället ska ett företag värdera en finansiell skuld i enlighet med punkterna 4.2.1–4.2.2.

5.3.2 Ett företag ska tillämpa kraven på säkringsredovisning i punkterna 6.5.8–6.5.14 (och, i tillämpliga fall, i punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) på en finansiell skuld som identifieras som en säkrad post.

5.4 VÄRDERING AV UPPLUPET ANSKAFFNINGSVÄRDE

Finansiella tillgångar

Effektivräntemetoden

5.4.1 Ränteintäkter ska beräknas med *effektivräntemetoden* (se bilaga A och punkterna B5.4.1–B5.4.7). Denna ska beräknas genom tillämpning av *effektivräntan* på det *redovisade bruttovärdet för en finansiell tillgång* med undantag av följande:

a) *Köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar*. För dessa finansiella tillgångar ska företaget tillämpa *kreditjusterad effektivränta* på en *finansiell tillgångs upplupna anskaffningsvärde* från första redovisningstillfället.

b) Finansiella tillgångar som inte är köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar men som senare har blivit *kreditförsämrade finansiella tillgångar*. För dessa finansiella tillgångar ska företaget tillämpa effektivräntan på den finansiella tillgångens upplupna anskaffningsvärde under efterföljande rapporteringsperioder.

5.4.2 Ett företag som inom en rapporteringsperiod beräknar ränteintäkter genom tillämpning av effektivräntemetoden på det upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång i enlighet med punkt 5.4.1 b ska under efterföljande rapporteringsperioder beräkna ränteintäkter genom tillämpning av effektivräntan på det redovisade bruttovärdet, om kreditrisken för det finansiella instrumentet förbättras så att den finansiella tillgången inte längre är kreditförsämrad och förbättringen objektivt kan hänföras till en händelse som inträffade efter det att kraven i punkt 5.4.1 b tillämpades (såsom en förbättring av låntagarens kreditbetyg).

Modifiering av avtalsenliga kassaflöden

5.4.3 När avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång omförhandlas eller på annat sätt modifieras och omförhandling eller modifiering inte leder till ett borttagande av den finansiella tillgången från redovisningen i enlighet med denna standard, ska företaget räkna om den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde och redovisa en *modifieringsvinst eller -förlust*, i resultatet. Det redovisade bruttovärdet för

▼M53

den finansiella tillgången ska beräknas på nytt som nuvärdet för omförhandlade eller modifierade avtalsenliga kassaflöden som diskonteras med utgångspunkt i den finansiella tillgångens ursprungliga effektivränta (eller kreditjusterad effektivränta för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar) eller, i tillämpliga fall, den reviderade effektivräntan som har beräknats enligt punkt 6.5.10. Eventuella uppkomna utgifter eller arvoden justerar det redovisade värdet för den modifierade finansiella tillgången och skrivs av över återstående löptid för den ändrade finansiella tillgången.

Bortskrivning

5.4.4 Ett företag ska direkt minska en finansiell tillgångs redovisade bruttovärde om företaget inte har några rimliga förväntningar på att återvinna en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den. En bortskrivning är ett borttagande från rapporten över finansiell ställning (se punkt B 3.2.16r).

5.5 NEDSKRIVNINGAR

Redovisning av förväntade kreditförluster

Allmän riktlinje

5.5.1 Ett företag ska redovisa en *förlustreserv* för förväntade kreditförluster på en finansiell tillgång som värderas i enlighet med punkterna 4.1.2 eller 4.1.2A, en leasingfordran, en avtalstillgång eller ett låneåtagande och ett finansiellt garantiavtal som nedskrivningskraven tillämpas på i enlighet med punkterna 2.1 g, 4.2.1 c och 4.2.1 d.

5.5.2 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven för redovisning och värdering av en förlustreserv för finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A. Dock ska förlustreserven redovisas i övrigt totalresultat och ska inte minska det redovisade värdet för den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning.

5.5.3 Om inte annat följer av punkterna 5.5.13–5.5.16, per varje balansdag, ska ett företag värdera förlustreserven för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar de *förväntade kreditförlusterna för återstående löptid* om kreditrisken för det finansiella instrumentet har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

5.5.4 Syftet med nedskrivningskraven är att redovisa de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid för alla finansiella instrument för vilka det har skett betydande ökningar av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället, antingen bedömt enskilt eller kollektivt, med tanke på alla rimliga och verifierbara uppgifter, inklusive framåtblickande sådana.

5.5.5 Om inte annat följer av punkterna 5.5.13–5.5.16 ska ett företag på balansdagen värdera förlustreserven för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar *12 månaders förväntade kreditförluster* om kreditrisken för det finansiella instrumentet inte har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

5.5.6 För låneåtaganden och finansiella garantiavtal ska det datum då företaget blir avtalspart till det oåterkalleliga åtagandet anses vara dagen för det första redovisningstillfället vid tillämpningen av nedskrivningskraven.

5.5.7 Om ett företag har värderat en förlustreserv för ett finansiellt instrument till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid under den föregående rapporteringsperioden, men avgör på nuvarande balansdag att punkt 5.5.3 inte längre uppfylls, ska företaget beräkna en förlustreserv till ett belopp som motsvarar 12 månaders förväntade kreditförluster på nuvarande balansdag.

▼**M53**

5.5.8 Ett företag ska redovisa det belopp av förväntade kreditförluster (eller återläggning) som krävs för att justera förlustreserven på balansdagen till det belopp som ska redovisas i enlighet med denna standard som en nedskrivningsvinst eller -förlust i resultatet.

Bestämning av betydande ökningar av kreditrisk

5.5.9 Per varje balansdag ska företaget bedöma om kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. Vid denna bedömning ska företaget använda förändringen i risken för ett fallissemang under det finansiella instrumentets förväntade löptid i stället för förändringen i förväntade kreditförluster. För att göra denna bedömning ska företaget jämföra risken för fallissemang för ett finansiellt instrument på balansdagen med risken för fallissemang för ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället och beakta rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödoiga kostnader eller insatser, som vittnar om betydande ökningar av kreditrisk efter det första redovisningstillfället.

5.5.10 Ett företag får förutsätta att kreditrisken för ett finansiellt instrument inte har ökat avsevärt sedan det första redovisningstillfället om det finansiella instrumentet fastställs ha en låg kreditrisk på balansdagen (se punkterna B5.5.22–B5.5.24).

5.5.11 Om rimliga och verifierbara långsiktiga uppgifter är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser kan ett företag inte enbart förlita sig på information om förfall till betalning när det fastställs om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. När uppgifter som är mer långsiktiga än uppgifter om förfallna betalningar (antingen individuellt eller kollektivt) inte är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser kan ett företag använda information om förfall till betalning för att avgöra om det har skett betydande ökningar av kreditrisken efter det första redovisningstillfället. Oberoende av hur företag bedömer betydande ökningar av kreditrisken finns det en motbevisbar presumtion att kreditrisken för en finansiell tillgång har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället när avtalsenliga betalningar är förfallna till betalning med mer än 30 dagar. Ett företag kan motbevisa denna presumtion om företaget har rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser som visar att kreditrisken inte har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället även om de avtalsenliga betalningarna är förfallna till betalning med mer än 30 dagar. När ett företag fastställer att det har skett betydande ökningar av kreditrisken före avtalsenliga betalningar är förfallna till betalning med mer än 30 dagar gäller inte den motbevisbara presumtionen.

Modifierade finansiella tillgångar

5.5.12 Om avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång har omförhandlats eller modifierats och den finansiella tillgången inte har tagits bort från rapporten över finansiell ställning ska företaget bedöma om det har skett en betydande ökning i kreditrisk för det finansiella instrumentet i enlighet med punkt 5.5.3 genom att jämföra

a) risken för ett fallissemang på balansdagen (baserat på de modifierade avtalsvillkoren), och

b) risken för ett fallissemang vid första redovisningstillfället (grundat på de ursprungliga, omodifierade avtalsvillkoren).

▼M53

Köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar

5.5.13 Trots punkterna 5.5.3 och 5.5.5 ska företaget på balansdagen endast redovisa ackumulerade förändringar i förväntade kreditförluster för återstående löptid sedan det första redovisningstillfället som en förlustreserv för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar.

5.5.14 Per varje balansdag ska företaget i resultatet redovisa förändringen i förväntade kreditförluster för återstående löptid som en nedskrivningsvinst eller -förlust. Ett företag ska redovisa positiva förändringar i förväntade kreditförluster för återstående löptid som en nedskrivningsvinst, även om de totala förväntade kreditförlusterna är lägre än de förväntade kreditförlusterna i de uppskattade kassaflödena vid det första redovisningstillfället.

Förenklad metod för kundfordringar, avtalstillgångar och leasingfordringar

▼M54

5.5.15 Trots punkterna 5.5.3 och 5.5.5 ska ett företag alltid värdera förlustreserven till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid för:

▼M53

a) kundfordringar eller avtalstillgångar som härrör från transaktioner som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 15, och

i) som inte innehåller en betydande finansieringskomponent (eller när företaget tillämpar en praktisk lösning för kontrakt som är ett år eller mindre) i enlighet med IFRS 15, eller

ii) som innehåller en betydande finansieringskomponent i enlighet med IFRS 15, om företaget som sin redovisningsprincip väljer att värdera en förlustreserv till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid; denna redovisningsprincip ska tillämpas på alla sådana kundfordringar eller avtalstillgångar men får tillämpas separat på kundfordringar och avtalstillgångar,

▼M54

b) leasingfordringar som är resultatet av transaktioner som omfattas av IFRS 16, om företaget väljer som sin redovisningsprincip att värdera förlustreserven till ett belopp som motsvarar de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid. Denna redovisningsprincip ska tillämpas på alla leasingfordringar men får tillämpas separat på finansiella och operationella leasingfordringar.

▼M53

5.5.16 Ett företag kan välja sina redovisningsprinciper för kundfordringar, leasingfordringar och avtalstillgångar oberoende av varandra.

Värdering av förväntade kreditförluster

5.5.17 Ett företag ska värdera förväntade kreditförluster från ett finansiellt instrument på ett sätt som återspeglar

a) ett objektivt och sannolikhetsvägt belopp som bestäms genom att utvärdera ett intervall av möjliga utfall,

b) pengarnas tidsvärde, och

▼M53

c) rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser på balansdagen för tidigare händelser, nuvarande förhållanden och prognoser för framtida ekonomiska förutsättningar.

5.5.18 Vid mätning av förväntade kreditförluster behöver ett företag inte nödvändigtvis identifiera varje tänkbart scenario. Det ska dock beakta risken eller sannolikheten att en förlust uppstår genom att överväga möjligheten att en kreditförlust uppstår samt möjligheten att någon kreditförlust inte inträffar, även om möjligheten att en kreditförlust inträffar är mycket liten.

5.5.19 Den maximala period som ska beaktas vid värdering av förväntade kreditförluster är den maximala avtalsperiod (inbegripet möjlighet till förlängning) under vilken företaget är exponerat för kreditrisk och inte en längre period, även om en längre period är förenlig med affärspraxis.

5.5.20 Vissa finansiella instrument omfattar både ett lån och ett outnyttjat åtagande och företagets avtalsenliga möjlighet att kräva återbetalning och ta tillbaka det outnyttjade åtagandet begränsar inte företagets exponering för kreditförluster till avtalets avtalsenliga uppsägningstid. För sådana finansiella instrument, och endast dessa finansiella instrument, ska företaget värdera förväntade kreditförluster under den period som företaget är exponerat för kreditrisk och förväntade kreditförluster inte skulle mildras av riskhanteringsåtgärderna, även om denna period är längre än den maximala avtalstiden.

5.6 OMKLASSIFICERING AV FINANSIELLA TILLGÅNGAR

5.6.1 Om ett företag omklassificerar finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 ska det tillämpa omklassificeringen framåtriktat från *dagen för omklassificeringen*. Företaget ska inte räkna om tidigare redovisade vinster och förluster (inklusive nedskrivningsvinster eller -förluster) eller ränta. Punkterna 5.6.2–5.6.7 fastställer kraven för omklassificeringar.

5.6.2 Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till verkligt värde via värderingskategorin resultaträkning värderas dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan den finansiella tillgångens tidigare upplupna anskaffningsvärde och verkligt värde redovisas i resultatet.

5.6.3 Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde blir dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen dess nya redovisade bruttovärde. (Se punkt B5.6.2 för vägledning om bestämning av en effektivränta och en förlustreserv på dagen för omklassificeringen.)

5.6.4 Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat värderas dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Eventuell vinst eller förlust som uppstår genom en skillnad mellan den finansiella tillgångens tidigare upplupna anskaffningsvärde och verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat. Effektivräntan och värderingen av förväntade kreditförluster justeras inte till följd av omklassificeringen. (Se punkt B5.6.1).

▼M53

5.6.5 **Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde omklassificeras denna finansiella tillgång till dess verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska emellertid tas bort från eget kapital och justeras mot den finansiella tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen. Resultatet blir att den finansiella tillgången, på dagen för omklassificeringen, värderas som om den alltid hade värderats till upplupet anskaffningsvärde. Denna justering påverkar övrigt totalresultat men inte resultatet och därför är det inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*). Effektivräntan och värderingen av förväntade kreditförluster justeras inte till följd av omklassificeringen. (Se punkt B5.6.1).**

5.6.6 **Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat fortsätter den finansiella tillgången att värderas till verkligt värde. (Se punkt B5.6.2 för vägledning om bestämning av en effektivränta och en förlustreserv på dagen för omklassificeringen.)**

5.6.7 **Om ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin verkligt värde via resultatet fortsätter den finansiella tillgången att värderas till verkligt värde. Den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) per dagen för omklassificeringen.**

5.7 VINSTER OCH FÖRLUSTER

5.7.1 **En vinst eller förlust på en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde ska redovisas i resultatet såvida inte**

a) den är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och, i tillämpliga fall, punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk),

b) den är en investering i ett egetkapitalinstrument och företaget har valt att redovisa vinster och förluster från den investeringen i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5,

c) den är en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet och företaget är skyldigt att redovisa effekterna av förändringarna i skuldens *kreditrisk* i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7, eller

d) den är en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A och företaget är skyldigt att redovisa vissa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.10.

▼M53

5.7.1A *Utdelningar* redovisas endast i resultatet i följande fall:

a) Företagets rätt att erhålla betalning av utdelningen är fastslagen.

b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med utdelningen kommer att tillfalla företaget.

c) Utdelningen kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

5.7.2 En vinst eller förlust på en finansiell tillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde och inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) ska redovisas i resultatet när den finansiella tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning, omklassificeras i enlighet med punkt 5.6.2, genom periodisering eller i syfte att erkänna nedskrivningsvinster eller -förluster. Företaget ska tillämpa punkterna 5.6.2 och 5.6.4 om det omklassificerar finansiella tillgångar ur värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde. En vinst eller förlust på en finansiell skuld som värderas till upplupet anskaffningsvärde och inte är del av ett säkringsförhållande (se punkterna 6.5.8–6.5.14 och punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk) ska redovisas i resultatet när den finansiella skulden tas bort från rapporten över finansiell ställning samt genom periodisering. (Se punkt B5.7.2 för vägledning om valutakursvinster eller valutakursförluster.)

5.7.3 En vinst eller förlust på finansiella tillgångar eller finansiella skulder som är säkringsposter i ett säkringsförhållande ska redovisas i enlighet med punkterna 6.5.8–6.5.14 och, om tillämpligt, punkterna 89–94 i IAS 39 för säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk.

5.7.4 Om ett företag redovisar finansiella tillgångar genom att använda likviddagsredovisning (se punkterna 3.1.2, B3.1.3 och B3.1.6) redovisas inte eventuella förändringar i det verkliga värdet för tillgången som ska erhållas under perioden mellan affärsdag och likviddag för tillgångar som är värderade till upplupet anskaffningsvärde. För tillgångar som värderas till verkligt värde ska emellertid förändringar i verkligt värde redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat, enligt vad som är lämpligt i enlighet med punkt 5.7.1. Med affärsdag avses dagen för det första redovisningstillfället för tillämpning av nedskrivningskraven.

Investeringar i egetkapitalinstrument

5.7.5 Vid första redovisningstillfället kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att i övrigt totalresultat redovisa efterföljande förändringar av det verkliga värdet för en investering i ett egetkapitalinstrument som faller inom tillämpningsområdet för denna standard som varken *innehas för handel* eller är en villkorad köpeskilling som erkänns av en förvärvare i samband med ett rörelseförvärv som omfattas av IFRS 3. (Se punkt B5.7.3 för vägledning om valutakursvinster eller valutakursförluster.)

5.7.6 Om ett företag gör valet i punkt 5.7.5 ska det redovisa utdelningar från den investeringen i resultatet i enlighet med punkt 5.7.1A.

▼M53

Skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet

5.7.7 **Ett företag ska redovisa en vinst eller förlust på en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 eller punkt 4.3.5 enligt följande:**

a) Den förändring i verkligt värde för den finansiella skulden som härrör från förändringar i kreditrisk för den skulden ska redovisas i övrigt totalresultat (se punkterna B5.7.13–B5.7.20), och

b) det återstående beloppet för förändringen i verkligt värde för skulden ska redovisas i resultatet

såvida inte behandlingen av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk enligt a skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet (i vilket fall punkt 5.7.8 är tillämplig). Punkterna B5.7.5–B5.7.7 och B5.7.10–B5.7.12 ger vägledning om hur man fastställer huruvida en bristande överensstämmelse i redovisningen kommer att skapas eller utökas.

5.7.8 **Om kraven i punkt 5.7.7 skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i resultatet ska företaget ta upp alla vinster eller förluster på skulden (inbegripet effekterna av förändringar i kreditrisk för skulden) i resultatet.**

5.7.9 Trots kraven i punkterna 5.7.7 och 5.7.8 ska företag i resultatet ta upp alla vinster och förluster på låneåtaganden och finansiella garantiavtal som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet.

Tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat

5.7.10 **En vinst eller förlust på en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska redovisas i övrigt totalresultat, förutom vad gäller nedskrivningsvinster eller -förluster (se avsnitt 5.5) och valutavinster och valutaförluster (se punkterna B5.7.2–B5.7.2A) till dess att den finansiella tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning eller omklassificeras. När en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning omklassificeras den ackumulerade vinsten eller förlusten som tidigare redovisats i övrigt totalresultat från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat ska företaget redovisa den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisades i övrigt totalresultat i enlighet med punkterna 5.6.5 och 5.6.7. Ränta beräknad enligt effektivräntemetoden tas upp i resultatet.**

5.7.11 **Enligt beskrivningen i punkt 5.7.10 är de belopp som redovisas i resultatet desamma som de belopp som skulle ha redovisats i resultatet om den finansiella tillgången hade värderats till upplupet anskaffningsvärde om en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A.**

▼M53

KAPITEL 6 Säkringsredovisning

6.1 SYFTE OCH OMFATTNING FÖR SÄKRINGSREDOVISNING

6.1.1 Syftet med säkringsredovisning är att, i de finansiella rapporterna, redovisa effekten av ett företags riskhantering som använder finansiella instrument för att hantera exponering som härrör från särskilda risker som skulle kunna påverka resultatet (eller övrigt totalresultat, vid investeringar i egetkapitalinstrument för vilka ett företag har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5). Denna ansats syftar till att presentera sammanhanget för säkringsinstrument för vilka säkringsredovisning tillämpas för att ge insikt i deras mål och effekt.

6.1.2 Ett företag kan välja att utse ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post i enlighet med punkterna 6.2.1–6.3.7 och B6.2.1–B6.3.25. För säkringsförhållanden som uppfyller kvalificeringskriterierna ska företaget redovisa vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet och den säkrade posten i enlighet med punkterna 6.5.1–6.5.14 och B6.5.1–B6.5.28. Om den säkrade posten är en grupp av poster ska företaget uppfylla de ytterligare kraven i punkterna 6.6.1–6.6.6 och B6.6.1–B6.6.16.

6.1.3 För en säkring av verkligt värde avseende ränteriskexponeringen för en portfölj med finansiella tillgångar eller finansiella skulder (och endast för en sådan säkring) kan ett företag tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i denna standard. I sådant fall ska företaget också tillämpa de särskilda kraven på säkringsredovisning av verkligt värde för en portföljsäkring av ränterisk och identifiera som den säkrade posten en andel som är ett valutabelopp (se punkterna 81A, 89A och VT114–VT132 i IAS 39).

6.2 SÄKRINGSINSTRUMENT

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning

6.2.1 Ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner (se punkt B6.2.4).

6.2.2 En finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument såvida den inte är en finansiell skuld som identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet för vilket beloppet av de förändringar i verkligt värde som härrör från förändringar i kreditrisk för den skulden redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7. För en säkring av valutarisk kan emellertid valutarisken för en finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat identifieras som ett säkringsinstrument förutsatt att detta inte är en investering i ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5.

6.2.3 För säkringsredovisning kan endast kontrakt med en extern part (dvs. som står utanför den koncern eller det enskilda företag som rapporteringen gäller) identifieras som säkringsinstrument.

▼**M53**

Identifiering av säkringsinstrument

6.2.4 Instrument som uppfyller villkoren måste identifieras som ett säkringsinstrument i sin helhet. De enda tillåtna undantagen är

a) att skilja realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument identifiera endast förändringen i optionens realvärde och inte dess tidsvärde (se punkterna 6.5.15 och B6.5.29–B6.5.33),

b) att skilja på terminsdelen och avistadelen i ett terminskontrakt och endast identifiera förändringarna i värdet för avistadelen i ett terminskontrakt som ett säkringsinstrument, och inte terminsdelen; likaså kan valutabasisspreaden åtskiljas och exkluderas från identifieringen av ett finansiellt instrument som säkringsinstrument (se punkterna 6.5.16 och B6.5.34–B6.5.39), och

c) en andel av hela säkringsinstrumentet, exempelvis 50 procent av det nominella beloppet, kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande. Ett säkringsinstrument får dock inte identifieras för en del av denna förändring i verkligt värde som härrör från endast en del av den period under vilken säkringsinstrumentet förblir utestående.

6.2.5 Ett företag kan betrakta tillsammans, och gemensamt identifiera en kombination av följande (inklusive när den risk eller de risker som uppkommer från vissa säkringsinstrument kvittar dem som härrör från andra) som säkringsinstrument:

a) Derivat eller en del av dem.

b) Instrument som inte är derivat eller en del av dem.

6.2.6 Ett derivatinstrument som kombinerar en utfärdad option och en köpt option (t.ex. en räntecollar) uppfyller inte villkoren för ett säkringsinstrument om det, i praktiken, är en utfärdad nettooption per tidpunkten för identifieringen (såvida det inte uppfyller villkoren enligt punkt B6.2.4). På motsvarande sätt kan två eller flera instrument (eller delar av dem) gemensamt identifieras som säkringsinstrumentet endast om kombinationen av dem, i praktiken, inte är en utfärdad nettooption per tidpunkten för identifieringen (såvida det inte uppfyller villkoren enligt punkt B6.2.4).

6.3 SÄKRADE POSTER

Poster som uppfyller villkoren för att vara säkrade poster

6.3.1 En säkrad post kan vara en redovisad tillgång eller skuld, ett ej redovisat *bindande åtagande*, en *prognostiserad transaktion* eller en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Den säkrade posten kan vara

a) en enskild post, eller

b) en grupp av poster (med förbehåll för punkterna 6.6.1–6.6.6 och B6.6.1–B6.6.16).

En säkrad post kan också vara en del av en sådan post eller grupp av poster (se punkterna 6.3.7 och B6.3.7–B6.3.25).

▼M53

6.3.2 Den säkrade posten måste kunna värderas på ett tillförlitligt sätt.

6.3.3 Om den säkrade posten är en prognostiserad transaktion (eller en del därav) måste transaktionen vara mycket sannolik.

6.3.4 En aggregerad exponering som är en kombination av en exponering som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i enlighet med punkt 6.3.1 och ett derivat kan identifieras som en säkrad post (se punkterna B6.3.3–B6.3.4). Detta inbegriper en prognostiserad transaktion på en aggregerad exponering (dvs. ej bindande men förväntade framtida transaktioner som ger upphov till en exponering och ett derivat) om den aggregerade exponeringen är mycket sannolik och, när den redan har uppstått och därför inte längre är en prognos, är möjlig som en säkrad post.

6.3.5 När det gäller säkringsredovisning kan endast tillgångar, skulder, bindande åtaganden och mycket sannolika prognostiserade transaktioner med en extern part identifieras som säkrade poster. Säkringsredovisning kan tillämpas på transaktioner mellan företag i samma koncern endast i dessa företags enskilda eller separata finansiella rapporter och inte i koncernredovisningen, förutom i koncernredovisning för ett investmentföretag, såsom det definieras i IFRS 10, där transaktioner mellan investmentföretaget och dess dotterföretag som värderas till verkligt värde via resultatet inte elimineras i koncernredovisningen.

6.3.6 Genom undantag från punkt 6.3.5 kan emellertid valutarisken för en koncernintern monetär post (exempelvis en skuld/fordran mellan två dotterföretag) uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till en exponering för vinster eller förluster i utländsk valuta som inte elimineras i koncernredovisningen i enlighet med IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*. I enlighet med IAS 21 kan valutakursvinster och valutakursförluster som uppstår på grund av koncerninterna monetära poster inte helt elimineras mot andra koncerninterna mellanhavanden om den monetära posten ingår i en transaktion mellan två företag i koncernen som använder olika funktionella valutor. Dessutom kan valutarisken för en mycket sannolik prognostiserad transaktion uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valutan för det företag som är part i transaktionen och valutarisken kommer att påverka koncernens resultat.

Identifiering av säkrade poster

6.3.7 Ett företag kan identifiera en post i sin helhet eller en del av en post som den säkrade posten i ett säkringsförhållande. En hel post omfattar alla ändringar i kassaflöden eller verkligt värde för en post. En del omfattar mindre än hela förändringen i verkligt värde eller variabilitet i kassaflödet för en post. I sådana fall kan ett företag endast identifiera följande typer av komponenter (även i kombination) som säkrade poster:

a) Enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en post som är hänförlig till en viss risk eller vissa risker (riskkomponent), under förutsättning att, baserat på en bedömning inom ramen för den särskilda marknadsstrukturen, riskkomponenten går att identifiera separat och kan värderas på ett tillförlitligt sätt (se punkterna B6.3.8–B6.3.15). Riskkomponenter innehåller en identifiering av enbart ändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk).

▼M53

b) En eller flera utvalda avtalsenliga kassaflöden.

c) Komponenter av ett nominellt belopp, dvs. en viss specificerad del av ett belopp för en post (se punkterna B6.3.16–B6.3.20).

6.4 VILLKOR FÖR SÄKRINGSREDOVISNING

6.4.1 Ett säkringsförhållande uppfyller endast villkoren för säkringsredovisning om samtliga följande kriterier är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet består endast av möjliga säkringsinstrument och möjliga säkrade poster.

b) I början av säkringsförhållandet finns det en formell identifiering och dokumentation med avseende på säkringsförhållandet samt företagets mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen. Denna dokumentation ska omfatta identifiering av säkringsinstrumentet, den säkrade posten, karaktären hos den risk som säkras samt hur företaget kommer att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringens effektivitetskrav (inklusive dess analys av källorna till säkringsineffektivitet och hur det fastställer *säkringskvoten*).

c) Säkringsförhållandet uppfyller samtliga följande effektivitetskrav för säkringar:

i) Det föreligger ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet (se punkterna B6.4.4–B6.4.6),

ii) effekten av kreditrisken dominerar inte de förändringar som följer av det ekonomiska sambandet (se punkterna B6.4.7–B6.4.8), och

iii) säkringskvoten för säkringsförhållandet är densamma som den som följer av den kvantitet av den säkrade posten som företaget faktiskt säkrar och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra mängden säkrade poster. Denna identifiering ska emellertid inte återspegla en obalans mellan viktningen av en säkrad post och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om den redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte (se punkterna B6.4.9–B6.4.11).

6.5 REDOVISNING AV GODKÄNDA SÄKRINGSFÖRHÅLLANDEN

6.5.1 Ett företag tillämpar säkringsredovisning på säkringsförhållanden som uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 (vilket inbegriper företagets beslut att identifiera säkringsförhållandet).

6.5.2 Det finns tre slags säkringsförhållanden:

a) Säkring av verkligt värde: en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde för en redovisad tillgång eller skuld eller ett oredovisat bindande åtagande, eller en del av en sådan post, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.

▼M53

b) Kassaflödessäkring: en säkring av exponeringen för variabilitet i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till alla, eller en del av, en redovisad tillgång eller skuld (såsom alla eller vissa framtida räntebetalningar på en skuld med rörlig ränta) eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion och som skulle kunna påverka resultatet.

c) Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet enligt definitionen i IAS 21.

6.5.3 Om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 ska den säkrade exponering som avses i punkt 6.5.2 a vara en som skulle kunna påverka övriga totalresultat. I detta fall, och endast i detta fall, redovisas säkringsineffektivitet i övrigt totalresultat.

6.5.4 En säkring av en utländsk valutarisk i ett bindande åtagande kan redovisas som en säkring av verkligt värde eller en kassaflödessäkring.

6.5.5 Om ett säkringsförhållande inte längre uppfyller kraven på säkringseffektivitet avseende säkringskvoten (se punkt 6.4.1 c iii), men målet med riskhantering för det identifierade säkringsförhållandet förblir detsamma, ska företaget justera säkringskvoten för säkringsförhållandet så att det uppfyller kvalificeringskriterierna igen (detta kallas i denna standard för ”omfördelning” – se punkterna B6.5.7–B6.5.21).

6.5.6 Ett företag ska framåtriktat upphöra med säkringsredovisning endast när säkringsförhållandet (eller en del av ett säkringsförhållande) inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna (efter beaktande av eventuell omfördelning av säkringsförhållandet, om tillämpligt). Detta omfattar fall då säkringsinstrumentet förfaller eller säljs, avvecklas eller löses in. I detta syfte är ersättning eller överflyttning av ett säkringsinstrument till ett annat säkringsinstrument inte förfall eller avveckling om sådan ersättning eller överflyttning är en del av och stämmer överens med företagets dokumenterade riskhanteringsmål. Dessutom är det i detta sammanhang inte fråga om förfall eller avveckling av säkringsinstrumentet om

a) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar kommer överens om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna; i detta sammanhang är en clearingmotpart en central motpart (kallas ibland för ”clearingorganisation” eller ”clearingagentur”) eller ett företag eller flera företag, exempelvis en clearingmedlem i en clearingorganisation eller en kund till en clearingmedlem i en clearingorganisation, som fungerar som motpart för att effektuera en central motparts clearing; när parterna i säkringsinstrumentet ersätter sina ursprungliga motparter med andra motparter uppfylls dock endast kravet i detta stycke om var och en av dessa parter effektuerar clearing med samma centrala motpart;

▼M53

b) andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten. Sådana ändringar är begränsade till de som är i linje med de villkor som kunde förväntas om säkringsinstrumentet ursprungligen hade clearats med clearingmotparten. Dessa förändringar inbegriper förändringar i kraven på ställda säkerheter, rätten att kvitta utestående fordringar och skulder samt påförda avgifter.

Att upphöra med säkringsredovisning kan antingen påverka ett säkringsförhållande i sin helhet eller bara en del av den (då säkringsredovisning fortsätter under återstoden av säkringsförhållandet).

6.5.7 Ett företag ska tillämpa

a) punkt 6.5.10 när det upphör med säkringsredovisning för en säkring av verkligt värde för vilken den säkrade posten är (eller är en del av) ett finansiellt instrument värderat till upplupet anskaffningsvärde, och

b) punkt 6.5.12 när det upphör med säkringsredovisning för kassaflödessäkringar.

Säkring av verkligt värde

6.5.8 Så länge en säkring av verkligt värde uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 ska säkringsförhållandet redovisas enligt följande:

a) Vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet ska redovisas i resultatet (eller i övrigt totalresultat om säkringsinstrumentet säkrar ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5).

b) Säkringsvinsten eller -förlusten för den säkrade posten ska justera det redovisade värdet av den säkrade posten (om tillämpligt) och redovisas i resultatet. Om den säkrade posten är en finansiell tillgång (eller en del därav) som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska säkringsvinsten eller -förlusten för den säkrade posten redovisas i resultatet. Om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 ska dessa belopp dock förbli i övrigt totalresultat. När en säkrad post är ett oredovisat bindande åtagande (eller en del av ett sådant) ska den ackumulerade förändringen i verkligt värde för den säkrade posten efter sin identifiering redovisas som en tillgång eller skuld med en motsvarande vinst eller förlust redovisad i resultatet.

6.5.9 När en säkrad post i en säkring av verkligt värde är ett bindande åtagande (eller en del av ett sådant) om att förvärva en tillgång eller ta på sig en skuld justeras det första redovisade värdet för tillgången eller skulden som är följden av att företaget uppfyller det bindande åtagandet för att inbegripa den ackumulerade förändringen i verkligt värde för den säkrade posten som redovisades i rapporten över finansiell ställning.

▼M53

6.5.10 Varje justering som härrör från punkt 6.5.8 b ska periodiseras i resultatet om den säkrade posten är ett finansiellt instrument (eller en del därav) som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Periodiseringen kan påbörjas så snart en justering finns och får inte påbörjas senare än när man upphör att justera för säkringsvinster och säkringsförluster. Periodiseringen baseras på en omräknad effektivränta per det datum när periodiseringen börjar. När det gäller en finansiell tillgång (eller en del därav) som är en säkrad post och som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A tillämpas periodisering på samma sätt, men till det belopp som motsvarar den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i enlighet med punkt 6.5.8 b i stället för genom att justera det redovisade värdet.

Säkring av kassaflöden

6.5.11 Så länge som en kassaflödessäkring uppfyller kvalificeringskriterierna i punkt 6.4.1 ska säkringsförhållandet redovisas enligt följande:

a) Den separata komponenten i eget kapital som är förknippad med den säkrade posten (reserv som härrör från säkring av kassaflöden) ska justeras till det lägre av följande (i absoluta belopp):

i) Den ackumulerade vinsten eller förlusten från säkringsinstrumentet från den tidpunkt säkringen ingicks.

ii) Den ackumulerade förändringen i verkligt värde (nuvärde) för den säkrade posten (dvs. nuvärdet för den ackumulerade förändringen i det säkrade förväntade framtida kassaflödet) från den tidpunkt säkringen ingicks.

b) Den del av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring (dvs. den del som kvittas av en förändring i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden som beräknats enligt a) ska redovisas i övrigt totalresultat.

c) Återstående vinst eller förlust för säkringsinstrumentet (eller eventuell vinst eller förlust som krävs för att balansera förändringen av den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och som beräknats enligt a) är säkringsineffektivitet som ska redovisas i resultatet.

d) Det belopp som har ackumulerats i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden i enlighet med a ska redovisas enligt följande:

i) Om en säkrad prognostiserad transaktion därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller en säkrad prognostiserad transaktion för en icke-finansiell tillgång eller icke-finansiell skuld blir ett bindande åtagande för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget ta bort det beloppet från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden och ta med det direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden. Detta är inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1) och följaktligen påverkar det inte övrigt totalresultat.

▼M53

ii) För alla kassaflödessäkringar förutom dem som omfattas av i) ska detta belopp omklassificeras från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka de säkrade förväntade framtida kassaflödena påverkar resultatet (såsom under de perioder där ränteintäkt eller räntekostnad redovisas eller när en prognostiserad försäljning inträffar).

iii) Om detta belopp är en förlust och ett företag väntar sig att hela eller en del av förlusten inte kommer att återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det dock omedelbart omklassificera det belopp som inte väntas bli återvunnet till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

6.5.12 Om ett företag upphör med säkringsredovisning för en kassaflödessäkring (se punkterna 6.5.6 och 6.5.7 b) ska det redovisa det belopp som har ackumulerats i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden i enlighet med punkt 6.5.11 a enligt följande:

a) Om säkrade framtida kassaflöden fortfarande förväntas inträffa ska detta belopp kvarstå i den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till dess att de framtida kassaflödena inträffar eller till dess att punkt 6.5.11 d iii tillämpas. När de framtida kassaflödena inträffar gäller punkt 6.5.11 d.

b) Om säkrade framtida kassaflöden inte längre förväntas inträffa ska detta belopp omedelbart omklassificeras från den reserv som härrör från säkring av kassaflöden till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Ett säkrat framtida kassaflöde som det inte längre är mycket sannolikt att det inträffar kan fortfarande förväntas inträffa.

Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

6.5.13 Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet, inklusive en säkring av en monetär post som redovisas som en del av en nettoinvestering (se IAS 21), ska redovisas på ett liknande sätt som kassaflödessäkringar:

a) Den del av vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring ska redovisas i övrigt totalresultat (se punkt 6.5.11).

b) Den ineffektiva delen ska redovisas i resultatet.

6.5.14 Den ackumulerade vinsten eller förlusten för säkringsinstrumentet som är hänförlig till den effektiva delen av säkringen och som har ackumulerats i valutaomräkningsreserven ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) i enlighet med punkterna 48–49 i IAS 21 vid avyttring eller delavyttring av utlandsverksamheten.

Redovisning av optioners tidsvärde

6.5.15 När ett företag skiljer realvärdet och tidsvärdet åt i ett optionsavtal och som säkringsinstrument endast identifierar förändringen i optionens realvärde (se punkt 6.2.4 a) ska det redovisa optionens tidsvärde enligt följande (se punkterna B6.5.29–B6.5.33):

▼**M53**

a) Ett företag ska särskilja optionernas tidsvärde genom den typ av säkrad post som optionen säkrar (se punkt B6.5.29):

i) En transaktionsrelaterad säkrad post.

ii) En tidsrelaterad säkrad post.

b) Förändringen i verkligt värde av en options tidsvärde som säkrar en transaktionsrelaterad säkrad post ska redovisas i övrigt totalresultat i den mån den är hänförlig till den säkrade posten och ska ackumuleras i en separat komponent i eget kapital. Den ackumulerade förändringen i verkligt värde som härrör från optionens tidsvärde som har ackumulerats i en separat komponent i eget kapital (”beloppet”) ska redovisas enligt följande:

i) Om den säkrade posten därefter leder till redovisning av en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld, eller ett bindande åtagande för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld för vilket säkringsredovisning av verkligt värde tillämpas, ska företaget ta bort beloppet från den separata komponenten i eget kapital och ta med den direkt i det första anskaffningsvärdet eller annat redovisat värde för tillgången eller skulden. Detta är inte en omklassificeringsjustering (se IAS 1) och påverkar följaktligen inte övrigt totalresultat.

ii) För säkringsförhållanden som inte omfattas av i) ska beloppet omklassificeras från en separat komponent i eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1) under samma period eller samma perioder under vilken eller vilka det säkrade förväntade framtida kassaflödet påverkar resultatet (exempelvis när en prognostiserad försäljning inträffar).

iii) Om hela eller en del av detta belopp inte förväntas återvinnas under en eller flera framtida perioder ska det belopp som inte väntas bli återvunnet omedelbart omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

c) Förändringen i verkligt värde av en options tidsvärde som säkrar en tidsrelaterad säkrad post ska redovisas i övrigt totalresultat i den mån den är hänförlig till den säkrade posten och ska ackumuleras i en separat komponent i eget kapital. Tidsvärdet per tidpunkten för identifiering av en option som ett säkringsinstrument, i den mån den är hänförlig till den säkrade posten, ska periodiseras på ett systematiskt och rimligt sätt över den period under vilken säkringsjusteringen av optionens realvärde skulle kunna påverka resultatet (eller övrigt totalresultat, om den säkrade posten är ett egetkapitalinstrument för vilket företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5). Under varje rapporteringsperiod ska därför periodiseringsbeloppet omklassificeras från en separat komponent i eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1). Om säkringsredovisningen upphör för det säkringsförhållande som omfattar ändringen i optionens realvärde som säkringsinstrument ska det nettobelopp (dvs. inklusive ackumulerade periodiseringar) som har ackumulerats i en separat komponent i eget kapital omedelbart omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

▼M53

Redovisning av terminsdelen av terminskontrakt och finansiella instruments valutabasisspread

6.5.16 När ett företag skiljer terminsdelen och avistadelen åt i ett terminskontrakt och som säkringsinstrumentet endast identifierar förändringen i värdet för avistadelen i terminskontraktet, eller när ett företag avskiljer en valutabasisspread från ett finansiellt instrument och undantar det från identifieringen för det finansiella instrumentet som säkringsinstrumentet (se punkt 6.2.4 b) kan företaget tillämpa punkt 6.5.15 på terminsdelen av terminskontraktet eller valutabasisspreaden på samma sätt som den tillämpas på en options tidsvärde. I så fall ska företaget tillämpa vägledningen i punkterna B6.5.34–B6.5.39.

6.6 SÄKRINGAR AV EN GRUPP AV POSTER

Möjligheten för en grupp av poster att vara den säkrade posten

6.6.1 En grupp av poster (inbegripet en grupp av poster som utgör en nettoposition [se punkterna B6.6.1–B6.6.8]) är endast möjlig för säkringsredovisning om

a) den består av poster (inbegripet delar av poster) som individuellt är möjliga för säkringsredovisning,

b) posterna i gruppen förvaltas tillsammans på gruppnivå för riskhanteringsändamål, och

c) när det gäller en kassaflödessäkring av en grupp poster vars variabilitet i kassaflöden inte förväntas vara ungefär proportionell i förhållande till den sammanlagda variationen i kassaflöden i gruppen så att riskpositioner som motverkar varandra uppstår

i) är det en säkring av valutarisk, och

ii) identifieringen av denna nettoposition anger den rapporteringsperiod under vilken de prognostiserade transaktionerna väntas påverka resultatet, samt deras art och omfattning (se punkterna B6.6.7–B6.6.8).

Identifiering av en komponent av ett nominellt belopp

6.6.2 En komponent som utgör en andel av en grupp av poster som är möjliga för säkringsredovisning är en post som är möjlig för säkringsredovisning under förutsättning att identifieringen är i linje med företagets riskhanteringsmål.

6.6.3 Ett skikt av en samlad grupp poster (till exempel ett bottenskikt) är endast möjligt som säkrad post om

a) det går att identifiera separat och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt,

b) målet med riskhanteringen är att säkra ett skikt,

c) de poster i den samlade grupp från vilka skiktet identifieras exponeras för samma säkrade risk (så att värderingen av det säkrade skiktet inte påverkas märkbart av vilka enskilda poster från den samlade gruppen som utgör en del av det säkrade skiktet),

▼M53

d) ett företag för en säkring av befintliga poster (t.ex. ett oredovisat bindande åtagande eller en redovisad tillgång) kan identifiera och spåra den samlade grupp av poster från vilka det säkrade skiktet definieras (så att företaget kan uppfylla kraven på redovisning av kvalificerade säkringsförhållanden), och

e) alla poster i gruppen som innehåller optioner med rätt till förtida inlösen uppfyller kraven för komponenter i ett nominellt belopp (se punkt B6.3.20).

Klassificering

6.6.4 För en säkring av en grupp poster med riskpositioner som motverkar varandra (dvs. i en säkring av en nettoposition) vars säkrade risk påverkar olika poster i rapporten över resultat och i övrigt totalresultat ska eventuella säkringsvinster eller säkringsförluster i denna rapport redovisas i en post som är separat från dem som rör de säkrade posterna. I denna rapport påverkas därför inte beloppet i den post som är hänförlig till den säkrade posten (exempelvis intäkt eller kostnad för sålda varor).

6.6.5 För tillgångar och skulder som är säkrade tillsammans som en grupp i en säkring av verkligt värde ska vinster eller förluster i rapporten över finansiell ställning för enskilda tillgångar och skulder redovisas som en justering av det redovisade värdet för respektive enskilda post som utgör gruppen i enlighet med punkt 6.5.8 b.

Nollnettopositioner

6.6.6 Om den säkrade posten är en grupp som är en nollnettoposition (dvs. de säkrade posterna kvittar sinsemellan helt upp den risk som hanteras på gruppnivå) tillåts ett företag att identifiera den i ett säkringsförhållande som inte inbegriper ett säkringsinstrument, förutsatt att

a) säkringen är en del av en rullande strategi för nettorisksäkring där företaget rutinmässigt säkrar nya positioner av samma typ över tiden (t.ex. när transaktioner flyttar in i den tidsram som företaget säkrar i),

b) den säkrade nettopositionen förändras i storlek under den löpande strategin för nettorisksäkring och företaget använder möjliga säkringsinstrument för att säkra nettorisken (dvs. när nettopositionen inte är noll),

c) säkringsredovisning vanligtvis används för dessa nettopositioner när nettopositionen inte är noll och den är säkrad med möjliga säkringsinstrument, och

d) det faktum att inte tillämpa säkringsredovisning för nollnettopositionen skulle leda till inkonsekventa utfall i redovisningen, eftersom redovisningen inte skulle redovisa de riskpositioner som motverkar varandra som annars skulle redovisas i en säkring av en nettoposition.

▼**M53**

6.7 MÖJLIGHETEN ATT VÄLJA ATT IDENTIFIERA EN KREDITEXPONERING SOM VÄRDERAD TILL VERKLIGT VÄRDE VIA RESULTATET

Kreditexponeringars möjlighet att identifieras till verkligt värde via resultatet

6.7.1 Om ett företag använder ett kreditderivat som värderas till verkligt värde via resultatet för att hantera kreditrisker i hela eller en del av ett finansiellt instrument (kreditexponering) får det identifiera detta finansiella instrument, i den mån det är så förvaltat, (dvs. hela eller en del av detta) som värderat till verkligt värde via resultatet om

a) namnet på kreditexponeringen (t.ex. låntagaren eller innehavaren av ett låneåtagande) motsvarar referensenheten för kreditderivatet (”namnmatchning”), och

b) förmånsrätten för det finansiella instrumentet matchar den för de instrument som kan levereras i enlighet med kreditderivatet.

Ett företag kan göra denna identifiering oavsett om dessa finansiella instrument som förvaltas för kreditrisk faller inom tillämpningsområdet för denna standard (exempelvis kan ett företag identifiera låneåtaganden som inte omfattas av tillämpningsområdet för denna standard). Företaget kan identifiera det finansiella instrumentet vid eller efter det första redovisningstillfället, eller så länge det inte redovisas. Företaget ska samtidigt dokumentera identifieringen.

Redovisning av kreditexponeringar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet

6.7.2 Om ett finansiellt instrument identifieras i enlighet med punkt 6.7.1 som värderat till verkligt värde via resultatet efter dess första redovisningstillfälle, eller som inte har redovisats tidigare, ska skillnaden mellan det redovisade värdet, i förekommande fall, och det verkliga värdet omedelbart redovisas i resultatet vid tidpunkten för identifieringen. För finansiella tillgångar som värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A ska den ackumulerade vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat omedelbart omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering (se IAS 1).

6.7.3 Ett företag ska upphöra med att värdera det finansiella instrument som orsakar kreditrisken, eller en andel av det finansiella instrumentet, till verkligt värde via resultatet om

a) kvalificeringskriterierna i punkt 6.7.1 inte längre uppfylls, till exempel

i) kreditderivatet eller det relaterade finansiella instrument som orsakar kreditrisken förfaller eller säljs, avvecklas eller regleras, eller

ii) kreditrisken för det finansiella instrumentet inte längre hanteras med kreditderivat; detta skulle till exempel kunna inträffa på grund av förbättringar av låntagarens eller innehavaren av ett låneåtagandes kreditkvalitet eller ändringar av kapitalkrav som gäller för ett företag, och

▼M53

b) det finansiella instrument som orsakar kreditrisken måste inte värderas till verkligt värde via resultatet (dvs. företagets affärsmodell har inte ändrats under tiden så att en omklassificering i enlighet med punkt 4.4.1 krävdes).

6.7.4 Om ett företag upphör att värdera finansiella instrument som orsakar kreditrisk, eller en andel av det finansiella instrumentet, till verkligt värde via resultatet blir det finansiella instrumentets verkliga värde vid tidpunkten för upphörandet dess nya redovisade värde. Därmed ska samma värdering som användes före identifiering av ett finansiellt instrument till verkligt värde via resultatet tillämpas (inbegripet periodiseringar från det nya redovisade värdet). Ett exempel är att en finansiell tillgång som ursprungligen klassificerades som värderad till upplupet anskaffningsvärde skulle återgå till den värderingen och dess effektivränta skulle räknas om på grundval av dess nya redovisade bruttovärde på dagen för upphörande av värderingen till verkligt värde via resultatet.

KAPITEL 7 Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

7.1 IKRAFTTRÄDANDE

7.1.1 Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag väljer att tillämpa denna standard tidigare ska det uppge detta och tillämpa samtliga krav i denna standard samtidigt (se även punkterna 7.1.2, 7.2.21 och 7.3.2). Det ska också samtidigt tillämpa ändringarna i bilaga C.

7.1.2 Trots kraven i punkt 7.1.1 för räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2018 kan ett företag välja att endast tillämpa kraven på utformningen av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i punkterna 5.7.1 c, 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 och B5.7.5–B5.7.20 utan att tillämpa övriga krav i denna standard. Om ett företag väljer att endast tillämpa dessa punkter ska det lämna upplysning om detta och fortlöpande tillhandahålla de uppgifter som anges i punkterna 10–11 i IFRS 7 (ändrad genom IFRS 9 [2010]). (Se även punkterna 7.2.2 och 7.2.15.)

7.1.3 *Årliga förbättringar av IFRS 2010–2012*, som utfärdades i december 2013, ändrade punkterna 4.2.1 och 5.7.5 som en följdändring av ändringen av IFRS 3. Företag ska tillämpa denna ändring framåtriktat för rörelseförvärv som ändringen av IFRS 3 är tillämplig på.

7.1.4 IFRS 15, som utfärdades i maj 2014, ändrade punkterna 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 och C42 och strök punkt C16 och tillhörande rubrik. Punkterna 5.1.3 och 5.7.1A och en definition i bilaga A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼M54

7.1.5 I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ska punkterna 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 och B5.5.46 ändras. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼**M62**

7.1.7 *Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning* (Ändringar av IFRS 9), utfärdad i oktober 2017, lade till punkterna 7.2.29–7.2.34 och B4.1.12A och ändrade punkterna B4.1.11 b och B4.1.12 b. Företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M53**

7.2 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

7.2.1 Företag ska tillämpa denna standard retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med undantag av vad som anges i punkterna 7.2.4–7.2.26 och 7.2.28. Denna standard ska inte tillämpas på poster som redan har tagits bort från rapporten över finansiell ställning på den första tillämpningsdagen.

7.2.2 Vid tillämpning av övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 och 7.3.2 är den första tillämpningsdagen det datum när ett företag för första gången tillämpar kraven i denna standard och måste vara början av en rapporteringsperiod efter utfärdandet av denna standard. Beroende på företagets valda metod för tillämpning av IFRS 9 kan övergången inbegripa en eller flera första tillämpningsdagar för olika bestämmelser.

Övergångsbestämmelser för klassificering och värdering (kapitlen 4 och 5)

7.2.3 På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida en finansiell tillgång uppfyller villkoren i punkterna 4.1.2 a eller 4.1.2A a på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den dagen. Den resulterande klassificeringen ska tillämpas retroaktivt, oberoende av företagets affärsmodell under tidigare rapportperioder.

7.2.4 Om det vid den första tillämpningsdagen är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att bedöma en ändring av elementet pengars tidsvärde i enlighet med punkterna B4.1.9B–B4.1.9D på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid den första redovisningen av den finansiella tillgången, ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången, utan beaktande av kraven för ändring av elementet pengars tidsvärde i punkterna B4.1.9B–B4.1.9D. (Se även punkt 42R i IFRS 7.)

7.2.5 Om det vid den första tillämpningsdagen är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att bedöma huruvida det verkliga värdet för rättighet till förtida inlösen var obetydligt i enlighet med punkt B4.1.12 c på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid den första redovisningen av den finansiella tillgången ska företaget bedöma egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången på grundval av de fakta och omständigheter som förelåg vid det första redovisningstillfället för den finansiella tillgången utan att beakta undantaget för rättighet till förtida inlösen i punkt B4.1.12. (Se även punkt 42S i IFRS 7).

▼**M53**

7.2.6 Om ett företag värderar ett sammansatt kontrakt till verkligt värde i enlighet med punkterna 4.1.2A, 4.1.4 eller 4.1.5 men det sammansatta kontraktets verkliga värde inte hade värderats under jämförbara rapportperioder ska det sammansatta kontraktets verkliga värde under de jämförbara rapportperioderna vara summan av beståndsdelarnas verkliga värden (dvs. värden som inte är ett derivat och det inbäddade derivatet) vid slutet av varje jämförbar rapportperiod om ett företag räknar om tidigare perioder (se punkt 7.2.15).

7.2.7 Om ett företag har tillämpat punkt 7.2.6 ska företaget på den första tillämpningsdagen redovisa eventuella skillnader mellan det verkliga värdet för hela det sammansatta kontraktet på den första tillämpningsdagen och summan av de verkliga värdena för beståndsdelarna i det sammansatta kontraktet på den första tillämpningsdagen i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) för den rapporteringsperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.

7.2.8 På den första tillämpningsdagen kan ett företag identifiera

a) en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.1.5, eller

b) en investering i ett egetkapitalinstrument till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5.

En sådan identifiering ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.9 På den första tillämpningsdagen

a) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om den finansiella tillgången inte uppfyller villkoret i punkt 4.1.5,

b) får ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om den finansiella tillgången uppfyller villkoren i punkt 4.1.5.

Ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.10 På den första tillämpningsdagen

a) kan ett företag identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 4.2.2 a,

b) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering gjordes vid det första redovisningstillfället i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a och en sådan identifiering inte uppfyller detta villkor på den första tillämpningsdagen,

▼**M53**

c) får ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering gjordes vid första redovisningstillfället i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a och denna identifiering uppfyller detta villkor på den första tillämpningsdagen.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.11 Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) för ett företag att retroaktivt tillämpa effektivräntemetoden ska företaget behandla

a) det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden i slutet av varje jämförelseperiod som redovisas som det redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skuldens upplupna anskaffningsvärde om ett företag räknar om tidigare perioder, och

b) det verkliga värdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skulden på den första tillämpningsdagen som det nya redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller det nya upplupna anskaffningsvärdet för den finansiella skulden på den första tillämpningsdagen för denna standard.

7.2.12 Om ett företag tidigare redovisade till anskaffningsvärde (enligt IAS 39) för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indata på Nivå 1) (eller ett derivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett sådant egetkapitalinstrument) ska det värdera detta instrument till verkligt värde på första tillämpningsdagen. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet redovisas i de ingående balanserade vinstmedlen (eller annan komponent i eget kapital, beroende på vad som är tillämpligt) för den rapporteringsperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.

7.2.13 Om ett företag tidigare redovisade ett skuldderivat som är kopplat till och måste regleras genom leverans av ett egetkapitalinstrument som inte har ett noterat pris på en aktiv marknad för ett identiskt instrument (dvs. indata på Nivå 1) till anskaffningsvärdet i enlighet med IAS 39 ska det värdera detta skuldderivat till verkligt värde på första tillämpningsdagen. Eventuell skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det verkliga värdet redovisas i ingående balanserade vinstmedel för den rapporteringsperiod som omfattar den första tillämpningsdagen.

7.2.14 På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida den behandling som anges i punkt 5.7.7 skulle skapa eller förstärka en bristande överensstämmelse i redovisningen i resultatet på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen. Denna standard ska tillämpas retroaktivt på grundval av denna bedömning.

▼**M53**

7.2.15 Trots kravet i punkt 7.2.1 ska ett företag som antar klassificerings- och värderingskraven i denna standard (inklusive de krav som hänför sig till värdering av upplupet anskaffningsvärde för finansiella tillgångar och nedskrivning i avsnitten 5.4 och 5.5) lämna de upplysningar som anges i punkterna 42L–42O i IFRS 7, men behöver inte räkna om tidigare perioder. Företaget kan räkna om tidigare perioder endast om det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen. Om ett företag justerar värdet av tidigare perioder måste dock de omräknade finansiella rapporterna återspegla samtliga krav i denna standard. Om ett företag har valt att tillämpa IFRS 9 och detta leder till mer än en första tillämpningsdag för olika krav gäller denna punkt vid varje första tillämpningsdag (se punkt 7.2.2). Detta skulle vara fallet exempelvis om ett företag väljer att endast tillämpa kraven på redovisning av vinster och förluster för finansiella skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 7.1.2 innan övriga krav i denna standard tillämpas.

7.2.16 Om ett företag upprättar en delårsrapport enligt IAS 34 *Delårsrapportering* behöver företaget inte tillämpa kraven i denna standard på mellanliggande perioder som föregår den första tillämpningsdagen om detta är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8).

Nedskrivningar (avsnitt 5.5)

7.2.17 Ett företag ska tillämpa nedskrivningskraven i avsnitt 5.5 retroaktivt i enlighet med IAS 8, med förbehåll för punkterna 7.2.15 och 7.2.18–7.2.20.

7.2.18 På den första tillämpningsdagen ska ett företag använda rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att fastställa kreditrisken vid den tidpunkt då ett finansiellt instrument redovisades första gången (eller för låneåtaganden och finansiella garantiavtal vid den tidpunkt då företaget blev part i oåterkalleligt åtagande i enlighet med punkt 5.5.6) och jämföra dem med kreditrisken vid den första tillämpningsdagen för denna standard.

7.2.19 För att avgöra om det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället kan ett företag tillämpa

a) kraven i punkterna 5.5.10 och B5.5.22–B5.5.24, och

b) den motbevisbara presumtionen i punkt 5.5.11 för avtalsenliga betalningar som är förfallna till betalning med mer än 30 dagar om ett företag kommer att tillämpa nedskrivningskraven genom att identifiera betydande ökningar av kreditrisk efter det första redovisningstillfället för dessa finansiella instrument på grundval av information om förfall till betalning.

▼**M53**

7.2.20 Om det vid den första tillämpningsdagen skulle krävas onödiga kostnader eller insatser för att fastställa huruvida det föreligger en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället ska företaget redovisa en förlustreserv till ett belopp som motsvarar förväntade kreditförluster för återstående löptid vid varje balansdag till dess att detta finansiella instrument tas bort från rapporten över finansiell ställning (såvida inte det finansiella instrumentet är en låg kreditrisk på balansdagen, i vilket fall punkt 7.2.19 a är tillämplig).

Övergångsbestämmelser för säkringsredovisning (kapitel 6)

7.2.21 När ett företag tillämpar denna standard för första gången får den som redovisningsprincip välja att fortsätta att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39 i stället för kraven i kapitel 6 i denna standard. Ett företag ska tillämpa denna princip på företagets samtliga säkringsförhållanden. Ett företag som väljer denna princip ska också tillämpa IFRIC 16 *Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet* utan de ändringar som följer denna tolkning av kraven i kapitel 6 i denna standard.

7.2.22 Med undantag för vad som föreskrivs i punkt 7.2.26 ska ett företag tillämpa kraven på säkringsredovisning i denna standard framåtriktat.

7.2.23 För att tillämpa säkringsredovisning från tidpunkten för den första tillämpningen av kraven på säkringsredovisning i denna standard måste alla kvalificeringskriterier uppfyllas vid denna tidpunkt.

7.2.24 Säkringsförhållanden som uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt IAS 39 som också uppfyller villkoren för säkringsredovisning i enlighet med kriterierna i denna standard (se punkt 6.4.1) ska, efter att hänsyn tagits till eventuell omfördelning av säkringsförhållandet för övergången (se punkt 7.2.25 b), fortsatt anses vara säkringsförhållanden.

7.2.25 Vid den inledande tillämpningen av kraven på säkringsredovisning i denna standard

a) kan företag börja tillämpa dessa krav från och med samma tidpunkt som det upphör att tillämpa kraven på säkringsredovisning i IAS 39, och

b) ska företag beakta säkringskvoten i enlighet med IAS 39 som utgångspunkt för omfördelning av säkringskvoten för ett fortsatt säkringsförhållande, om tillämpligt. Eventuella vinster eller förluster från en sådan omfördelning ska redovisas i resultatet.

7.2.26 Som ett undantag till framtida tillämpning av kraven på säkringsredovisning i denna standard

a) ska företag tillämpa redovisningen av optioners tidvärde i enlighet med punkt 6.5.15 retroaktivt om, i enlighet med IAS 39, endast förändringen i en options realvärde kunde identifieras som ett säkringsinstrument i ett säkringsförhållande; denna retroaktiva tillämpning gäller endast de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter;

▼M53

b) kan företag tillämpa redovisning av terminsdelen av terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 retroaktivt om, i enlighet med IAS 39, endast förändringen i avistadelen av ett terminskontrakt identifierades som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande; denna retroaktiva tillämpning gäller endast de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter; om ett företag dessutom väljer retroaktiv tillämpning av denna redovisning ska denna tillämpas på alla säkringsförhållanden som uppfyller kriterierna för detta val (dvs. detta val är inte tillämpligt vid övergången på grundval av varje säkringsförhållande); redovisningen av valutabasisspread (se punkt 6.5.16) kan tillämpas retroaktivt för de säkringsförhållanden som förelåg i början av den tidigaste jämförelseperioden eller som har identifierats därefter,

c) ska företaget retroaktivt tillämpa kravet i punkt 6.5.6 om att säkringsinstrumentet inte har förfallit eller avslutats om

i) parterna i ett säkringsinstrument till följd av gällande lagar och andra författningar eller införandet av lagar och andra författningar kommer överens om att en eller flera clearingmotparter ersätter deras ursprungliga motpart och blir den nya motparten till var och en av parterna; och

ii) andra eventuella ändringar av säkringsinstrumentet är begränsade till de ändringar som är nödvändiga för att effektuera ett sådant utbyte av motparten.

Företag som har tillämpat IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) eller IFRS 9 (2013) tidigt

7.2.27 Ett företag ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.1–7.2.26 på den första tillämpningsdagen. Ett företag ska tillämpa var och en av övergångsbestämmelserna i punkterna 7.2.3–7.2.14 och 7.2.17–7.2.26 endast en gång (dvs. om ett företag väljer att tillämpa IFRS 9 som omfattar mer än en första tillämpningsdag kan det inte tillämpa någon av dessa bestämmelser på nytt om de redan tillämpats på ett tidigare datum). (Se punkterna 7.2.2 och 7.3.2.)

7.2.28 Ett företag som tillämpade IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) eller IFRS 9 (2013) och därefter tillämpar denna standard

a) ska återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard,

b) kan identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard,

c) ska återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard, och

▼M53

d) kan identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor nu är uppfyllt till följd av tillämpningen av denna standard.

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen för denna standard. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

▼M62

Övergångsbestämmelser för *Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning*

7.2.29 Företag ska tillämpa *Rätt till förtida inlösen med negativ ersättning* (ändringar av IFRS 9) retroaktivt i enlighet med IAS 8, utom i de fall som anges i punkterna 7.2.30–7.2.34.

7.2.30 Företag som börjar tillämpa dessa ändringar samtidigt som de börjar tillämpa denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.1–7.2.28 i stället för punkterna 7.2.31–7.2.34.

7.2.31 Företag som börjar tillämpa dessa ändringar efter det att de börjat tillämpa denna standard ska tillämpa punkterna 7.2.32–7.2.34. Företag ska även tillämpa övriga övergångsbestämmelser i denna standard som är nödvändiga för att tillämpa dessa ändringar. Hänvisningar till den första tillämpningsdagen ska därför anses hänvisa till början av den rapportperiod då ett företag först börjar tillämpa dessa ändringar (första tillämpningsdagen för dessa ändringar).

7.2.32 När det gäller identifiering av en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet

a) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar,

b) kan ett företag identifiera en finansiell tillgång som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.1.5 men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar,

c) ska ett företag återkalla sin tidigare identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om identifieringen tidigare gjordes i enlighet med villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor inte längre är uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar,

d) kan ett företag identifiera en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet om denna identifiering inte tidigare skulle ha uppfyllt villkoret i punkt 4.2.2 a men detta villkor är nu uppfyllt till följd av tillämpningen av dessa ändringar.

▼**M62**

En sådan identifiering och ett sådant återkallande ska göras på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den första tillämpningsdagen för dessa ändringar. Denna klassificering ska tillämpas retroaktivt.

7.2.33 Företag behöver inte räkna om tidigare perioder för att ta hänsyn till tillämpningen av dessa ändringar. Ett företag får endast räkna om tidigare perioder om det är möjligt utan användning av i efterhand erhållen information och om de omräknade finansiella rapporterna återspeglar samtliga krav i denna standard. Om ett företag inte räknar om tidigare perioder ska företaget redovisa varje skillnad mellan det tidigare redovisade värdet och det redovisade värdet vid början av det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar i ingående balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital enligt vad som är lämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar.

7.2.34 Under den rapportperiod som omfattar den första tillämpningsdagen för dessa ändringar ska företaget lämna följande uppgifter per den första tillämpningsdagen för varje klass av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som påverkas av dessa ändringar:

a) Den tidigare värderingskategorin och det redovisade värde som fastställs omedelbart före tillämpning av dessa ändringar.

b) Den nya värderingskategorin och det redovisade värde som fastställs efter tillämpning av dessa ändringar.

c) Det redovisade värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder i rapporten över finansiell ställning som tidigare identifierats som värderade till verkligt värde via resultatet men inte längre är identifierade som sådana.

d) Skälen till eventuell identifiering eller upphörande av identifiering av finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet.

▼**M53**

7.3 UPPHÄVANDE AV IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) OCH IFRS 9 (2013)

7.3.1 Denna standard ersätter IFRIC 9 *Omvärdering av inbäddade derivat*. De krav som lades till i IFRS 9 i oktober 2010 införlivade de krav som tidigare fastställdes i punkterna 5 och 7 i IFRIC 9. Som en följdändring införlivades i IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* de krav som tidigare fastställdes i punkt 8 i IFRIC 9.

7.3.2 Denna standard ersätter IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) och IFRS 9 (2013). För räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2018 kan dock ett företag välja att tillämpa dessa tidigare versioner av IFRS 9 i stället för att tillämpa denna standard om, och endast om, företagets relevanta första tillämpningsdag är före den 1 februari 2015.

▼**M53**

Bilaga A

Definitioner

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

12 månaders förväntade kreditförluster	Den del av **förväntade kreditförluster för återstående löptid** som utgör **förväntade kreditförluster** som är följden av fallissemangshändelser för ett finansiellt instrument som är möjliga inom 12 månader efter balansdagen.
upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller finansiell skuld	Det belopp till vilket den finansiella tillgången eller den finansiella skulden värderas vid första redovisningstillfället minus återbetalningar, plus eller minus ackumulerade periodiseringar vid användning av **effektivräntemetoden** på eventuell skillnad mellan det ursprungliga beloppet och beloppet på förfallodagen och, för finansiella tillgångar, justerat med hänsyn till en eventuell **förlustreserv**.
avtalstillgångar	De rättigheter som enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* redovisas i enlighet med denna standard vid redovisning och värdering av nedskrivningsvinster eller -förluster.
kreditförsämrad finansiell tillgång	En finansiell tillgång är kreditförsämrad när en eller flera händelser som har en negativ inverkan på de uppskattade framtida kassaflödena för den finansiella tillgången har inträffat. Belägg för att en finansiell tillgång är kreditförsämrad innefattar observerbara uppgifter om följande händelser: a) Betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren. b) Ett avtalsbrott, såsom uteblivna eller oreglerade betalningar. c) Långivaren eller låntagaren har, av ekonomiska eller avtalsmässiga skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter, beviljat en eftergift till låntagaren som långivaren annars inte skulle överväga. d) Det blir sannolikt att låntagaren kommer att gå i konkurs eller annan finansiell rekonstruktion. e) Upphörande av en aktiv marknad för den finansiella tillgången i fråga på grund av finansiella svårigheter. eller f) Köp eller uppkomst av en finansiell tillgång till kurser långt under pari, som återspeglar uppkomna **kreditförluster**. Det kan vara omöjligt att identifiera en enda åtskild händelse – i stället kan den kombinerade effekten av flera händelser ha lett till att finansiella tillgångar blir kreditförsämrade.

▼M53

kreditförlust

Skillnaden mellan alla avtalsenliga kassaflöden som ska betalas till ett företag i enlighet med avtalet och alla kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla (dvs. alla underskott i kassaflöden), diskonterat med den ursprungliga **effektivräntan** (eller **kreditjusterad effektivränta** för **köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar**). Ett företag ska uppskatta kassaflöden genom att beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) genom den förväntade löptiden för det finansiella instrumentet. De kassaflöden som beaktas ska omfatta kassaflöden från försäljning av säkerheter eller andra former av kreditförstärkning som ingår i avtalsvillkoren. Det förutsätts att den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument ska dock företaget använda den återstående avtalstiden för det finansiella instrumentet.

kreditjusterad effektivränta

Den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under den förväntade löptiden för den finansiella tillgången till det **upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång** som är en **köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång**. Vid beräkning av den kreditjusterade effektivräntan ska ett företag uppskatta de förväntade kassaflödena genom att beakta samtliga avtalsvillkor för den finansiella tillgången (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) och **förväntade kreditförluster**. Beräkningen innefattar alla avgifter och punkter som betalats eller erhållits av avtalsparterna, som är en integrerad del av effektivräntan (se punkterna B5.4.1–B 5.4.3), **transaktionskostnader** och alla andra premier eller rabatter. Det förutsätts att kassaflödena och den förväntade löptiden för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta kassaflöden eller återstående löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument) ska företaget emellertid använda de avtalsenliga kassaflödena över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

borttagande från rapporten över finansiell ställning

Borttagande av en tidigare redovisad finansiell tillgång eller finansiell skuld från ett företags rapport över finansiell ställning.

derivat

Ett finansiellt instrument eller annat avtal som faller inom denna standards tillämpningsområde med samtliga tre nedanstående egenskaper:

a) Dess värde ändras till följd av ändringar i en angiven ränta, priset på ett finansiellt instrument, ett råvarupris, en valutakurs, ett pris- eller ränteindex, ett kreditbetyg eller kreditindex eller en annan variabel, förutsatt att variabeln när det gäller en icke-finansiell variabel inte är specifik för en avtalspart (kallas ibland för ”underliggande”).

▼**M53**

b) Det krävs ingen inledande nettoinvestering eller en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som skulle väntas reagera på ett liknande sätt på förändringar i marknadsfaktorer.

c) Det regleras vid en framtida tidpunkt.

utdelningar Utdelningar till innehavare av egetkapitalinstrument i proportion till innehavet av respektive aktieslag.

effektivräntemetoden Den metod som används för att beräkna det **upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell tillgång eller finansiell skuld** och för fördelning och redovisning av ränteintäkter eller räntekostnader i resultatet under den relevanta perioden.

effektivränta Den ränta som exakt diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under den förväntade löptiden för den finansiella tillgången eller finansiella skulden till **redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång** eller till det **upplupna anskaffningsvärdet för en finansiell skuld**. Vid beräkning av effektivräntan ska ett företag uppskatta de förväntade kassaflödena genom att beakta samtliga avtalsvillkor för det finansiella instrumentet (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) men ska inte beakta de **förväntade kreditförlusterna**. Beräkningen innefattar alla avgifter och punkter som betalats eller erhållits av avtalsparterna, som är en integrerad del av effektivräntan (se punkterna B5.4.1–B5.4.3), **transaktionskostnader** och alla andra premier eller rabatter. Det förutsätts att kassaflödena och den förväntade löptiden för en grupp av likartade finansiella instrument kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. I de sällsynta fall när det inte går att på ett tillförlitligt sätt uppskatta kassaflöden eller återstående löptid för ett finansiellt instrument (eller en grupp av finansiella instrument) ska företaget emellertid använda de avtalsenliga kassaflödena över hela avtalstiden för det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument).

förväntade kreditförluster Det vägda genomsnittet för **kreditförluster** med respektive risker för fallissemang som vikter.

finansiellt garantiavtal Ett avtal som kräver att emittenten gör angivna betalningar för att ersätta innehavaren för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en angiven låntagare inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller modifierade villkoren för ett skuldinstrument.

▼**M53**

finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet

En finansiell skuld som uppfyller något av följande villkor:

a) Den kan definieras som att den **innehas för handel**.

b) Vid det första redovisningstillfället identifieras den av företaget som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkterna 4.2.2 eller 4.3.5.

c) Den har identifierats antingen vid första redovisningstillfället eller därefter som värderad till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 6.7.1.

bindande åtagande

En bindande överenskommelse rörande ett byte av en angiven mängd resurser till ett angivet pris vid en angiven framtida tidpunkt eller flera angivna framtida tidpunkter.

prognostiserad transaktion

En ej bindande men förväntad framtida transaktion.

redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång

Upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång före justeringar för en eventuell **förlustreserv**.

säkringskvot

Förhållandet mellan säkringsinstrumentets kvantitet och den säkrade postens kvantitet i fråga om deras relativa viktning.

innehas för handel

En finansiell tillgång eller finansiell skuld som

a) har förvärvats eller uppkommit med huvudsyfte att säljas eller återköpas på kort sikt,

b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns ett nyligen bevisat verkligt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller

c) är ett **derivat** (förutom ett derivat som är ett finansiellt garantiavtal eller ett identifierat och effektivt säkringsinstrument).

nedskrivningsvinst eller -förlust

Vinster eller förluster som redovisas i resultatet i enlighet med punkt 5.5.8 och som härrör från tillämpningen av nedskrivningskraven i avsnitt 5.5.

▼**M53**

förväntade kreditförluster för återstående löptid	**Förväntade kreditförluster** som följer av alla eventuella fallissemangshändelserna under den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument.
förlustreserv	Reserveringar för **förväntande kreditförluster** för finansiella tillgångar som värderas i enlighet med punkt 4.1.2, leasingfordringar och **avtalstillgångar**, det samlade nedskrivningsbeloppet för finansiella tillgångar som värderas i enlighet med punkt 4.1.2A och avsättningar för förväntade kreditförluster på låneåtaganden och **finansiella garantiavtal**.
modifieringsvinst eller -förlust	Belopp som kommer från justering av **redovisat bruttovärde för en finansiell tillgång** för att återspegla omförhandlade eller modifierade avtalsenliga kassaflöden. Företaget gör en ny beräkning av det redovisade bruttovärdet för en finansiell tillgång som nuvärdet av förväntade framtida in- och utbetalningar över den förväntade löptiden för den omförhandlade eller modifierade finansiella tillgången som diskonteras med utgångspunkt i den finansiella tillgångens ursprungliga **effektivränta** (eller den ursprungliga **kreditjusterade effektivräntan** för **köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar**) eller, i tillämpliga fall, den reviderade **effektivräntan** som beräknas enligt punkt 6.5.10. Vid uppskattningen av de förväntade kassaflödena för en finansiell tillgång ska företaget beakta samtliga avtalsvillkor för den finansiella tillgången (exempelvis optioner på förtida inlösen, förlängningar, köp och liknande) men ska inte beakta **förväntade kreditförluster**, såvida inte den finansiella tillgången är en **köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång**, i vilket fall företaget också ska beakta de ursprungliga förväntade kreditförluster som beaktades vid beräkningen av den ursprungliga **kreditjusterade effektivräntan**.
förfallen till betalning	En finansiell tillgång är förfallen till betalning när en motpart har underlåtit att erlägga betalning trots en avtalsenlig skyldighet att betala.
köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång	Köpt eller utgiven finansiell tillgång som är **kreditförsämrad** vid det första redovisningstillfället.
dag för omklassificering	Första dagen i den första rapporteringsperiod som följer på ändrad affärsmodell som medför att ett företag omklassificerar finansiella tillgångar.

▼M53

avistaköp eller avistaförsäljning	Ett köp eller en försäljning av en finansiell tillgång enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den tidsram som generellt fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden.
transaktionskostnader	Tillkommande kostnader som är direkt hänförliga till förvärvet, emissionen eller avyttringen av en finansiell tillgång eller en finansiell skuld (se punkt B5.4.8). En tillkommande kostnad är en som inte hade uppkommit om företaget inte hade förvärvat, emitterat eller avyttrat det finansiella instrumentet.

Följande begrepp definieras i punkt 11 i IAS 32, bilaga A till IFRS 7, bilaga A till IFRS 13 eller bilaga A till IFRS 15 och används i denna standard med de innebörder som anges i IAS 32, IFRS 7, IFRS 13 och IFRS 15:

a) Kreditrisk ([1]).

b) Egetkapitalinstrument.

c) Verkligt värde.

d) Finansiell tillgång.

e) Finansiellt instrument.

f) Finansiell skuld.

g) Transaktionspris.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE (KAPITEL 2)

B2.1 Vissa avtal kräver en betalning baserad på klimat, geologiska variabler eller andra fysiska variabler. (De som baseras på klimatvariabler kallas ibland ”väderderivat”.) Om dessa avtal inte faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4 faller de inom tillämpningsområdet för denna standard.

B2.2 Denna standard ändrar inte de krav som är hänförliga till pensionsstiftelser som följer IAS 26 *Redovisning av pensionsstiftelser* och royaltyavtal som baseras på försäljningsvolymer eller tjänsteintäkter som redovisas enligt IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*.

([1]) Denna term (enligt definitionen i IFRS 7) används i kraven på redovisning av effekterna av förändringar i kreditrisk för skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultaträkningen (se punkt 5.7.7).

▼**M53**

B2.3 Ibland gör ett företag vad det ser som en ”strategisk investering” i egetkapitalinstrument som emitterats av ett annat företag, i avsikt att upprätta eller bibehålla ett långfristigt samarbete med det företag i vilket investeringen görs. Det investerande företaget eller samägaren använder IAS 28 för att bestämma huruvida kapitalandelsmetoden ska tillämpas på en sådan investering.

B2.4 Denna standard tillämpas på finansiella tillgångar och finansiella skulder, förutom rättigheter och förpliktelser som undantas i punkt 2.1 e eftersom de uppkommer enligt avtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

B2.5 Finansiella garantiavtal kan ha olika juridisk form, till exempel garantier, vissa typer av remburser, kreditderivat eller försäkringsavtal. Den juridiska formen påverkar inte hur de redovisas. Nedan följer exempel på tillämplig behandling (se punkt 2.1 e):

a) Trots att ett finansiellt garantiavtal uppfyller definitionen på ett försäkringsavtal i IFRS 4 om den risk som förs över är betydande tillämpar emittenten denna standard. Om emellertid emittenten tidigare uttryckligen har försäkrat att denne betraktar sådana avtal som försäkringsavtal och har använt den redovisning som är tillämplig på försäkringsavtal får emittenten välja att tillämpa antingen denna standard eller IFRS 4 på sådana finansiella garantiavtal. Vid tillämpning av denna standard måste emittenten enligt punkt 5.1.1 värdera ett finansiellt garantiavtal till verkligt värde när det redovisas för första gången. Om det finansiella garantiavtalet emitterats till en oberoende motpart i en fristående transaktion på rent affärsmässig grund motsvarar troligen det verkliga värdet vid detta garantiavtals början erhållen premium, såvida inte det finns belägg för motsatsen. Följaktligen, såvida inte det finansiella garantiavtalet inledningsvis redovisades som värderat till verkligt värde via resultatet eller såvida inte punkterna 3.2.15–3.2.23 och B3.2.12–B3.2.17 är tillämpliga (när en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning eller ett fortsatt engagemang) värderar emittenten det till det högre av

   i) det belopp som fastställts i enlighet med punkt 5.5, och

   ii) det belopp som ursprungligen redovisades efter avdrag, i tillämpliga fall, för den ackumulerade summan av intäkter i enlighet med principerna i IFRS 15 (se punkt 4.2.1 c).

b) Vissa kreditrelaterade garantier kräver inte, som ett villkor för betalning, att innehavaren exponeras för, och har drabbats av en förlust på grund av att låntagaren inte fullgör betalning på den garanterade tillgången vid förfall. Ett exempel på en sådan garanti är en som kräver att betalningar ska göras vid förändringar i ett visst kreditbetyg eller kreditindex. Sådana garantier är inte finansiella garantiavtal, enligt definitionen i denna standard, och är inte försäkringsavtal, enligt definitionen i IFRS 4. Sådana garantier är derivat och emittenten tillämpar denna standard på dem.

▼M53

c) Om ett finansiellt garantiavtal emitterats i samband med försäljning av varor tillämpar utfärdaren IFRS 15 för att avgöra när denne ska redovisa intäkten från garantin och från försäljningen av varor.

B2.6 Påståenden om att en emittent ser avtal som försäkringsavtal återfinns normalt genomgående i emittentens kommunikation med kunder och tillsynsmyndigheter, avtal, verksamhetsdokumentation och finansiella rapporter. Dessutom omfattas försäkringsavtal ofta av redovisningskrav som skiljer sig från kraven för andra typer av transaktioner, till exempel avtal som emitterats av banker eller kommersiella företag. I sådana fall innehåller normalt en emittents finansiella rapporter en upplysning om att emittenten har tillämpat dessa redovisningskrav.

REDOVISNING I OCH BORTTAGANDE FRÅN RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING (KAPITEL 3)

Det första redovisningstillfället (avsnitt 3.1)

B3.1.1 Till följd av principen i punkt 3.1.1 redovisar ett företag alla sina avtalsenliga rättigheter och förpliktelser avseende derivat i rapporten över finansiell ställning som tillgångar och skulder förutom vad gäller derivat som förhindrar en överföring av finansiella tillgångar från att redovisas som en försäljning (se punkt B3.2.14). Om en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång (se punkt B3.2.15).

B3.1.2 Följande är exempel på tillämpning av principen i punkt 3.1.1:

a) Ovillkorade fordringar och skulder redovisas som tillgångar eller skulder när företaget blir avtalspart och som följd därav har en laglig rätt att erhålla eller en laglig förpliktelse att betala kontanter.

b) Tillgångar som ska förvärvas och skulder som ska uppkomma till följd av ett bindande åtagande att köpa eller sälja varor eller tjänster redovisas i allmänhet inte förrän minst en av parterna har fullgjort sitt åtagande. Ett företag som exempelvis får en bindande order redovisar inte i allmänhet en tillgång (och företaget som lägger ordern redovisar inte en skuld) när avtalet ingås utan skjuter upp redovisningen till dess att de beställda varorna eller tjänsterna har skickats, levererats eller utförts. Om ett bindande åtagande att köpa eller sälja icke-finansiella poster faller inom denna standards tillämpningsområde enligt punkterna 2.4–2.7 redovisas dess verkliga värde netto som en tillgång eller skuld på åtagandedagen (se punkt B4.1.30 c). Dessutom, om ett tidigare ej redovisat bindande åtagande identifieras som en säkrad post i en säkring av verkligt värde redovisas varje förändring i nettot av det verkliga värdet som är hänförlig till den säkrade risken som en tillgång eller skuld efter den tidpunkt då säkringen ingicks (se punkterna 6.5.8 b och 6.5.9).

c) Ett terminskontrakt som faller inom tillämpningsområdet för denna standard (se punkt 2.1) redovisas som en tillgång eller en skuld på åtagandedagen, och inte på den dag när regleringen äger rum. När ett företag blir part i ett terminskontrakt är ofta det verkliga värdet för rättigheten och förpliktelsen lika, så att det verkliga värdet netto för terminskontraktet är noll. Om det verkliga värdet netto för rättigheten och förpliktelsen är annat än noll redovisas avtalet som en tillgång eller en skuld.

▼M53

d) Optionsavtal som faller inom tillämpningsområdet för denna standard (se punkt 2.1) redovisas som tillgångar eller skulder när innehavaren eller utfärdaren blir avtalspart.

e) Planerade framtida transaktioner, oavsett hur troliga de är, är inte tillgångar och skulder eftersom företaget inte har blivit avtalspart.

Avistaköp eller avistaförsäljning av finansiella tillgångar

B3.1.3 Ett avistaköp eller en avistaförsäljning av finansiella tillgångar redovisas antingen per affärsdagen eller per likviddagen enligt beskrivning i punkterna B3.1.5 och B3.1.6. Ett företag ska tillämpa samma metod konsekvent för samtliga köp och försäljningar av finansiella tillgångar som klassificeras på samma sätt i enlighet med denna standard. För detta ändamål utgör tillgångar som är obligatoriskt värderade till verkligt värde via resultatet en separat klassificering av tillgångar som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet. Dessutom utgör investeringar i egetkapitalinstrument som redovisas med alternativet i punkt 5.7.5 en separat klassificering.

B3.1.4 Ett avtal som kräver eller tillåter nettoreglering av förändringen i avtalets värde är inte ett avistaavtal. I stället redovisas ett sådant avtal som ett derivat under perioden mellan affärsdagen och likviddagen.

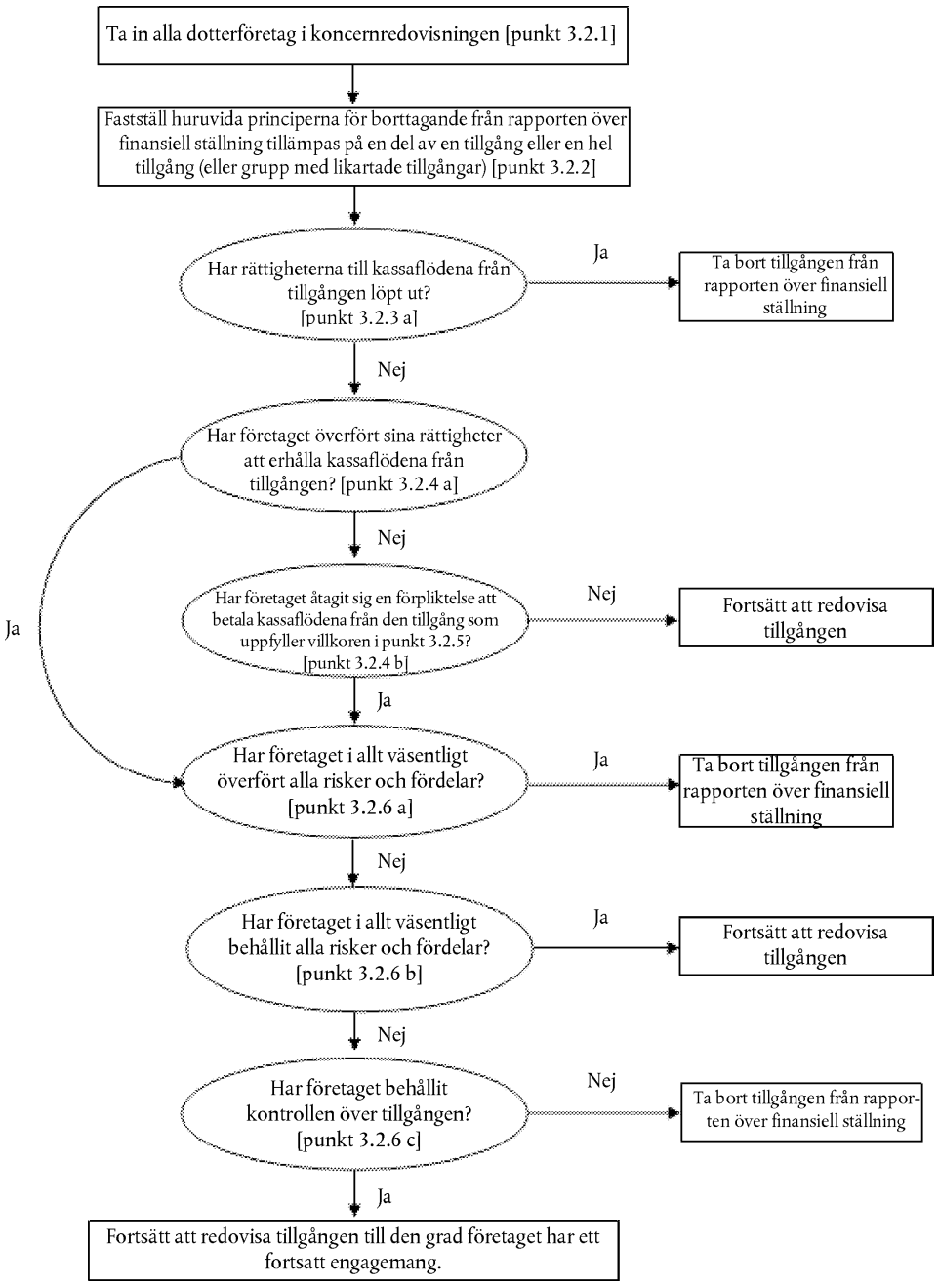
B3.1.5 Med affärsdag avses den dag då ett företag åtar sig att köpa eller sälja en tillgång. Affärsdagsredovisning avser a) redovisning av en tillgång som ska erhållas och skyldigheten att betala för den på affärsdagen samt b) borttagande från rapporten över finansiell ställning av en tillgång som säljs, redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen samt redovisning av en fordran från köparen för betalning på affärsdagen. I allmänhet börjar inte ränta löpa på tillgången och motsvarande skuld före likviddagen, när äganderätten överlåts.

B3.1.6 Med likviddag avses det datum då en tillgång levereras till eller av ett företag. Likviddagsredovisning avser a) redovisning av en tillgång per det datum den erhålls av ett företag samt b) borttagande av en tillgång från rapporten över finansiell ställning och redovisning av vinst eller förlust vid avyttringen per det datum den levereras av företaget. När likviddagsredovisning tillämpas redovisar ett företag eventuella förändringar i det verkliga värdet för tillgången som ska erhållas under perioden mellan affärsdagen och likviddagen, på samma sätt som det redovisar den förvärvade tillgången. Med andra ord redovisas inte förändringen i värde för tillgångar som är värderade till upplupet anskaffningsvärde; den redovisas i resultatet för tillgångar som klassificeras som finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via resultatet; den redovisas i övrigt totalresultat för finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A och för investeringar i egetkapitalinstrument som redovisas i enlighet med punkt 5.7.5.

▼M53

Borttagande från rapporten över finansiell ställning av finansiella tillgångar (avsnitt 3.2)

B3.2.1 Följande flödesschema visar utvärderingen av om och till vilken del en finansiell tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning.



Överenskommelser enligt vilka ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflöden från en finansiell tillgång, men tar på sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare (punkt 3.2.4 b)

B3.2.2 Den situation som beskrivs i punkt 3.2.4 b (när ett företag behåller de avtalsenliga rättigheterna att erhålla kassaflödena från den finansiella tillgången, men påtar sig en avtalsenlig förpliktelse att betala kassaflödena till en eller flera mottagare) inträffar exempelvis om företaget är en stiftelse, och utfärdar vinstintressen i de underliggande finansiella tillgångar som det äger till investerare och tillhandahåller förvaltning av dessa finansiella tillgångar. Om villkoren i punkterna 3.2.5 och 3.2.6 är uppfyllda kvalificeras de finansiella tillgångarna för att tas bort från rapporten över finansiell ställning.

▼**M53**

B3.2.3 Vid tillämpning av punkt 3.2.5 skulle den finansiella tillgången exempelvis kunna ha sin uppkomst i företaget, eller också kan företaget vara en koncern som innefattar ett dotterföretag som har förvärvat den finansiella tillgången och överlåter kassaflöden till fristående investerare som är tredje part.

Utvärdering av överföringen av risker och fördelar som är förknippade med ägande (punkt 3.2.6)

B3.2.4 Exempel på när ett företag i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

a) en ovillkorlig försäljning av en finansiell tillgång,

b) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en option att köpa tillbaka den finansiella tillgången till dess verkliga värde vid tidpunkten för återköpet, och

c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption vars lösenpris underskrider dagskursen i betydande utsträckning eller en köpoption vars lösenpris överstiger dagskursen i betydande utsträckning (dvs. en option för vilken lösen med stor sannolikhet inte kommer att bli ekonomisk innan den förfaller).

B3.2.5 Exempel på när ett företag i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande är

a) en försäljnings- och återköpstransaktion där återköpspriset är ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning,

b) ett avtal om värdepapperslån,

c) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en så kallad ”total return swap” (TRS) som överför marknadsrisken tillbaka till företaget,

d) en försäljning av en finansiell tillgång tillsammans med en säljoption vars dagskurs understiger lösenpriset i betydande utsträckning eller en köpoption vars dagskurs överstiger lösenpriset i betydande utsträckning (dvs. en option för vilken lösen med stor sannolikhet kommer att förbli ekonomisk tills den förfaller), och

e) en försäljning av kortfristiga fordringar i vilken företaget garanterar att kompensera motparten för kreditförluster som troligen kommer att uppkomma.

B3.2.6 Om ett företag fastställer att det till följd av överföringen i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången redovisar det inte den överförda tillgången igen under en framtida period, såvida det inte åter förvärvar den överförda tillgången i en ny transaktion.

Utvärdering av överföringen av kontroll

B3.2.7 Ett företag har inte behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. Ett företag har behållit kontrollen över en överförd tillgång om motparten inte har praktisk möjlighet att sälja den överförda tillgången. En motpart har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången om den handlas på en aktiv marknad eftersom motparten skulle kunna

▼M53

återköpa den överförda tillgången på marknaden om motparten behöver återlämna tillgången till företaget. Exempelvis kan en motpart ha den praktiska möjligheten att sälja en överförd tillgång om den överförda tillgången omfattas av en option som tillåter företaget att köpa tillbaka den, men motparten kan enkelt köpa den överförda tillgången på marknaden om optionen utnyttjas. En motpart har inte den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången om företaget behåller en sådan option och motparten kan inte enkelt köpa den överförda tillgången på marknaden om företaget utnyttjar sin option.

B3.2.8 Motparten har den praktiska möjligheten att sälja den överförda tillgången endast om motparten kan sälja den överförda tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet och inte behöver införa ytterligare begränsningar på överföringen. Den avgörande frågan är vad motparten kan göra i praktiken, inte vilka avtalsenliga rättigheter motparten har rörande vad motparten kan göra med den överförda tillgången eller vilka avtalsenliga förbud som råder. Särskilt gäller följande:

a) En avtalsenlig rättighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om det inte finns någon marknad för den överförda tillgången.

b) En möjlighet att avyttra den överförda tillgången har liten praktisk inverkan om den inte kan utnyttjas fritt. Av denna anledning

   i) måste motpartens förmåga att avyttra den överförda tillgången vara oberoende av andras handlingar (dvs. det måste vara en ensidig förmåga), och

   ii) måste motparten kunna avyttra den överförda tillgången utan att behöva inkludera restriktioner eller förbehåll vid överföringen (exempelvis villkor om hur ett lån ska förvaltas eller en option som ger motparten rätt att återköpa tillgången).

B3.2.9 Att motparten troligen inte kommer att sälja den överförda tillgången betyder inte i sig att överföraren har behållit kontrollen över den överförda tillgången. Men om en säljoption eller garanti förhindrar motparten från att sälja den överförda tillgången har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången. Exempelvis om en säljoption eller garanti är tillräckligt värdefull hindrar den motparten från att sälja den överförda tillgången eftersom motparten i praktiken inte skulle sälja den överförda tillgången till en tredje part utan att inkludera en liknande option eller andra begränsande villkor. I stället skulle motparten inneha den överförda tillgången för att erhålla betalningar enligt garantin eller säljoptionen. Under sådana omständigheter har överföraren behållit kontrollen över den överförda tillgången.

Överföringar som uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning

B3.2.10 Ett företag kan behålla rättigheten till en del av räntebetalningarna för överförda tillgångar som ersättning för förvaltningen av dessa tillgångar. Den del av räntebetalningarna som företaget skulle ge upp vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet fördelas på förvaltningstillgången eller förvaltningsskulden. Den del av räntebetalningarna som företaget inte skulle ge upp är en räntestripfordran. Exempelvis, om företaget inte skulle ge upp någon ränta vid uppsägning eller överlåtelse av förvaltningsavtalet, är hela räntespreaden en räntestripfordran. Med avseende på tillämpningen av punkt 3.2.13 används de verkliga värdena för förvaltningstillgången och räntestripfordran för att fördela det redovisade värdet för fordran på den del av tillgången som tas bort från rapporten över finansiell ställning och den del som kommer att fortsätta att bli redovisad. Om något förvaltningsarvode inte är angivet eller om det arvode som ska erhållas inte väntas kompensera företaget på ett lämpligt sätt för förvaltningen ska en förvaltningsskuld för förvaltningsförpliktelsen redovisas till verkligt värde.

▼M53

B3.2.11 Vid värdering till verkligt värde av den del som fortsätter att redovisas i rapporten över finansiell ställning och den del som tas bort från rapporten över finansiell ställning med avseende på tillämpningen av punkt 3.2.13 tillämpar ett företag kraven för värderingar till verkligt värde i IFRS 13, utöver punkt 3.2.14.

Överföringar som inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning

B3.2.12 Följande är en tillämpning av den princip som beskrivs i punkt 3.2.15. Om en garanti som tillhandahålls av företaget för kreditförluster på den överförda tillgången förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning eftersom företaget i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången ska tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet och den erhållna ersättningen redovisas som en skuld.

Fortsatt engagemang i överförda tillgångar

B3.2.13 Följande är exempel på hur ett företag värderar en överförd tillgång och den skuld som är knuten till den enligt punkt 3.2.16.

Alla tillgångar

a) Om en garanti som tillhandahålls av ett företag för betalning för kreditförluster på en överförd tillgång förhindrar att den överförda tillgången kan tas bort från rapporten över finansiell ställning motsvarande den del där det finns ett fortsatt engagemang, värderas den överförda tillgången per överföringstidpunkten till det lägre av (i) tillgångens redovisade värde och (ii) den högsta del av den ersättning som erhållits vid överföringen som företaget skulle kunna bli tvunget att betala tillbaka (”garantibeloppet”). Den hänförliga skulden värderas vid första redovisningstillfället till garantibeloppet plus verkligt värde för garantin (vilket vanligen är den ersättning som erhölls för garantin). Därefter redovisas det verkliga värdet för garantin vid det första redovisningstillfället i resultatet när (eller medan) skyldigheten är uppfylld (i enlighet med principerna i IFRS 15) och tillgångens redovisade värde minskas med en eventuell förlustreserv.

Tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde

b) Om en förpliktelse för en säljoption som utfärdats av ett företag eller rättigheten till en köpoption som innehas av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till upplupet anskaffningsvärde, värderas den hänförliga skulden till anskaffningsvärdet (det vill säga den erhållna ersättningen) justerat för avskrivningen av eventuella skillnader mellan detta anskaffningsvärde och det redovisade bruttovärdet för den överförda tillgången vid optionens förfallodatum. Ponera exempelvis att det redovisade bruttovärdet för tillgången per överföringsdatumet är 98 VE och att den erhållna ersättningen uppgår till 95 VE. Tillgångens redovisade bruttovärde vid optionens lösendatum kommer att vara 100 VE. Vid första redovisningstillfället är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 95 VE och skillnaden mellan 95 VE och 100 VE redovisas i resultatet genom användande av effektivräntemetoden. Om optionen utnyttjas redovisas eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för den hänförliga skulden och lösenpriset i resultatet.

▼M53

Tillgångar som värderas till verkligt värde

c) Om en rättighet till en köpoption, som behålls av ett företag, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde fortsätter tillgången att värderas till sitt verkliga värde. Den hänförliga skulden värderas till (i) optionens lösenpris minus optionens tidsvärde om optionens lösenkurs motsvarar eller understiger dagskursen, eller (ii) den överförda tillgångens verkliga värde minus optionens tidsvärde om optionens lösenkurs överstiger dagskursen. Justeringen av värderingen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för rättigheten till köpoptionen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 80 VE, optionens lösenpris är 95 VE och optionens tidsvärde är 5 VE är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 75 VE (80 VE – 5 VE) och det redovisade värdet för den överförda tillgången är 80 VE (dvs. dess verkliga värde).

d) Om en säljoption som är utfärdad av ett företag förhindrar en överförd tillgång från att tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar den överförda tillgången till verkligt värde värderas den hänförliga skulden till optionens lösenpris plus optionens tidsvärde. Värderingen av tillgången till verkligt värde begränsas till det lägre av det verkliga värdet och optionens lösenpris eftersom företaget inte har rätt till sådana ökningar av det verkliga värdet för den överförda tillgången som överstiger optionens lösenpris. Detta säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för säljoptionsförpliktelsen. Om exempelvis det verkliga värdet för den underliggande tillgången är 120 VE, optionens lösenpris är 100 VE och optionens tidsvärde är 5 VE är det redovisade värdet för den hänförliga skulden 105 VE (100 VE + 5 VE) och det redovisade värdet för tillgången är 100 VE (i det här fallet optionens lösenpris).

e) Om en collar, i form av en köpt köpoption och en utfärdad säljoption, förhindrar att en överförd tillgång tas bort från rapporten över finansiell ställning och företaget värderar tillgången till verkligt värde, fortsätter företaget att värdera tillgången till verkligt värde. Den hänförliga skulden beräknas till (i) summan av köpoptionens lösenpris och det verkliga värdet för säljoptionen minus köpoptionens tidsvärde, om köpoptionens lösenkurs underskrider eller motsvarar dagskursen, eller (ii) summan av tillgångens verkliga värde och säljoptionens verkliga värde minus köpoptionens tidsvärde om köpoptionens lösenkurs överstiger dagskursen. Justeringen av den hänförliga skulden säkerställer att nettot av det redovisade värdet för tillgången och den hänförliga skulden är det verkliga värdet för de optioner som innehas och utfärdas av företaget. Ponera exempelvis att ett företag överför en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde medan det samtidigt köper en

▼M53

köpoption med lösenpriset 120 VE och utfärdar en säljoption med ett lösenpris på 80 VE. Ponera också att det verkliga värdet för tillgången är 100 VE per överföringstidpunkten. Köpoptionens tidsvärde är 1 VE och säljoptionens tidsvärde är 5 VE. I detta fall redovisar företaget en tillgång på 100 VE (tillgångens verkliga värde) och en skuld på 96 VE [(100 VE + 1 VE) – 5 VE]. Detta ger ett nettotillgångsvärde om 4 VE, vilket är det verkliga värdet för de optioner som innehas och är utfärdade av företaget.

Alla överföringar

B3.2.14 Till den del en överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning, redovisas inte överförarens avtalsenliga rättigheter eller förpliktelser separat som derivat, om redovisningen av både derivatet och antingen den överförda tillgång eller skuld som uppkommer vid överföringen skulle leda till att samma rättigheter eller förpliktelser redovisas två gånger. Exempelvis kan en köpoption som behålls av överföraren förhindra att en överföring av finansiella tillgångar redovisas som en försäljning. I det fallet redovisas inte köpoptionen separat som ett derivat.

B3.2.15 Till den del denna överföring av en finansiell tillgång inte uppfyller villkoren för borttagande från rapporten över finansiell ställning, redovisar motparten inte den överförda tillgången som sin tillgång. Motparten tar bort kontanter eller annan erlagd ersättning från rapporten över finansiell ställning och redovisar en fordran från överföraren. Om överföraren har både en rättighet och en förpliktelse att återta kontrollen över hela den överförda tillgången till ett fastställt belopp (såsom i enlighet med ett återköpsavtal) kan motparten redovisa sin fordran till upplupet anskaffningsvärde om det uppfyller kriterierna i punkt 4.1.2.

Exempel

B3.2.16 Följande exempel åskådliggör tillämpningen av principerna för borttagande från rapporten över finansiell ställning i denna standard.

a) *Återköpsavtal och värdepapperslån.* Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa den till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus långivares avkastning eller om den lånas enligt ett avtal att återlämnas till överföraren tas den inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om motparten erhåller rätten att sälja eller pantsätta tillgången omklassificerar överföraren tillgången i sin rapport över finansiell ställning, exempelvis som lånad tillgång eller fordran enligt återköpsavtal.

b) Återköpsavtal och värdepapperslån – tillgångar som i allt väsentligt är samma. Om en finansiell tillgång säljs enligt ett avtal att återköpa samma eller i allt väsentligt samma tillgång till ett fastställt pris eller till försäljningspris plus en långivares avkastning eller om en finansiell tillgång lånas eller lånas ut enligt ett avtal att återlämna samma eller i allt väsentligt samma tillgång till överföraren tas den inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

c) Återköpsavtal och värdepapperslån – rätt till substitut. Om ett återköpsavtal till ett fastställt återköpspris eller ett pris som motsvarar försäljningspriset plus en långivares avkastning, eller en liknande värdepapperslånetransaktion, ger motparten en rätt att ersätta tillgångar som är likartade och med likvärdigt verkligt värde som den överförda tillgången per återköpstidpunkten tas den tillgång som sålts eller lånats ut enligt ett återköpsavtal eller avtal om utlåning av värdepapper inte bort från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

▼**M53**

d) *Återköpsrätt (hembudsrätt) till verkligt värde.* Om ett företag säljer en finansiell tillgång och behåller bara en rätt att som första part återköpa den överförda tillgången till verkligt värde om motparten därefter säljer den, tar företaget bort tillgången från rapporten över finansiell ställning eftersom det i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

e) *Återköp av värdepapper kort tid efter försäljningen (”wash sale”).* Återköp av en finansiell tillgång kort efter att den blivit såld kallas ibland för ”wash sale.” Ett sådant återköp utesluter inte borttagande från rapporten över finansiell ställning förutsatt att den ursprungliga transaktionen uppfyllde kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning. Om en överenskommelse om att sälja en finansiell tillgång ingås i samband med en överenskommelse att återköpa samma tillgång till ett fastställt pris eller försäljningspriset plus en långivares avkastning tas tillgången emellertid inte bort från rapporten över finansiell ställning.

f) *Säljoptioner och köpoptioner vilka högst sannolikt kommer att förbli ekonomiska att lösa ”in the money”.* Om en överförd finansiell tillgång kan lösas in av överföraren och köpoptionens dagskurs överstiger lösenpriset ”in the money” i betydande utsträckning, uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. På motsvarande sätt, om en överförd finansiell tillgång kan säljas tillbaka av motparten och säljoptionens lösenpris överstiger dagskursen ”in the money” i betydande utsträckning, uppfyller inte överföringen kraven på borttagande från rapporten över finansiell ställning eftersom överföraren i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

g) *Säljoptioner och köpoptioner vilka högst sannolikt kommer att förbli oekonomiska att lösa ”out of the money”.* En finansiell tillgång som överförs enbart tillsammans med en säljoption vars dagskurs i betydande utsträckning överstiger lösenpriset ”out of the money” som innehas av motparten eller en köpoption vars lösenpris i betydande utsträckning överstiger dagskursen ”out of the money” som innehas av överföraren tas bort från rapporten över finansiell ställning. Detta beror på att överföraren i allt väsentligt har överfört alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande.

h) *Lättillgängliga tillgångar med en köpoption där dagskursen i hög grad vare sig överstiger ”in the money” eller understiger lösenpriset ”out of the money”.* Om ett företag innehar en köpoption på en tillgång som är lättillgänglig på marknaden och optionens dagskurs vare sig överstiger ”in the money” eller understiger lösenpriset ”out of the money” i betydande utsträckning tas tillgången bort från rapporten över finansiell ställning. Detta beror på att företaget (i) varken har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och (ii) inte har behållit kontrollen. Om tillgången inte är lättillgänglig på marknaden utesluts emellertid borttagande från rapporten över finansiell ställning motsvarande det belopp för tillgången som omfattas av köpoptionen eftersom företaget har behållit kontroll över tillgången.

i) *En tillgång som inte är lättillgänglig med en säljoption som utfärdats av ett företag där lösenpriset i hög grad vare sig överstiger ”in the money” eller understiger dagskursen ”out of the money”.* Om ett företag överför en finansiell tillgång som inte är lättillgänglig på marknaden och utfärdar en säljoption vars lösenpris inte ligger långt över dagskursen, vare sig behåller eller överför företaget i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande på grund av den utfärdade säljoptionen.

▼**M53**

Företaget behåller kontrollen över tillgången om säljoptionen är tillräckligt värdefull för att förhindra motparten från att sälja tillgången, i vilket fall tillgången fortsätter att bli redovisad till den grad företaget har ett fortsatt engagemang (se punkt B3.2.9). Företaget överför kontrollen över tillgången om säljoptionen inte är tillräckligt värdefull för att förhindra motparten från att sälja tillgången, i vilket fall tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning.

j) *Tillgångar med en sälj- eller köpoption till verkligt värde eller som omfattas av ett terminsåterköpsavtal.* En överföring av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som har ett lösenpris eller återköpspris som motsvarar det verkliga värdet för den finansiella tillgången per återköpstidpunkten leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning på grund av överföringen av i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet.

k) *Kontantreglerade köp- eller säljoptioner.* Ett företag utvärderar överföringen av en finansiell tillgång med en sälj- eller köpoption eller ett terminsåterköpsavtal som kommer att regleras netto med kontanter för att fastställa om det har behållit eller överfört i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande. Om företaget inte i allt väsentligt har behållit alla de risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången fastställer det huruvida det har behållit kontrollen över den överförda tillgången. Att sälj- eller köpoptionen eller terminsåterköpsavtalet regleras netto med kontanter innebär inte automatiskt att företaget har överfört kontrollen (se punkterna B3.2.9 och g, h och i ovan).

l) *En så kallad ”removal of accounts provision”.* En ”removal of accounts provision” är en ovillkorad återköpsoption (köpoption) som ger företaget rätt att återta överförda tillgångar med vissa begränsningar. Förutsatt att en sådan option leder till att företaget vare sig behåller eller överför i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande utesluter den borttagande från rapporten över finansiell ställning endast motsvarande den del av beloppet som omfattas av återköpet (förutsatt att motparten inte kan sälja tillgångarna). Om exempelvis det redovisade värdet för och köpeskillingen från överföringen av lånetillgångar är 100 000 VE och varje enskilt lån kan lösas in men det aggregerade belopp för lån som skulle kunna återköpas inte överstiger 10 000 VE skulle 90 000 VE av lånen uppfylla villkoren för att tas bort från rapporten över finansiell ställning.

m) *Så kallad ”clean-up call”.* Ett företag, som kan vara en överförare, som förvaltar överförda tillgångar kan äga en ”clean-up call” för att köpa de återstående överförda tillgångarna när värdet på utestående tillgångarna sjunker till en angiven nivå vid vilken kostnaden för att förvalta dessa tillgångar blir betungande, i förhållande till fördelarna med förvaltningen. Förutsatt att en sådan ”clean-up call” leder till att företaget i allt väsentligt vare sig behåller eller överför alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och motparten inte kan sälja tillgångarna utesluter den borttagande från rapporten över finansiell ställning endast motsvarande den del av tillgångarna som omfattas av köpoptionen.

n) *Efterställda kvarvarande rättigheter och kreditgarantier.* Ett företag kan minska motpartens kreditrisk genom att efterställa del av eller hela sin kvarvarande del i den överförda tillgången. Alternativt kan ett företag minska motpartens kreditrisk i form av en kreditgaranti som skulle kunna vara obegränsad eller begränsad

▼**M53**

till ett visst belopp. Om företaget i allt väsentligt behåller alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande av den överförda tillgången ska tillgången fortsätta att bli redovisad i sin helhet. Om företaget behåller vissa men inte i allt väsentligt alla de risker och fördelar som är förknippade med ägande och har behållit kontrollen utesluts borttagande från rapporten över finansiell ställning motsvarande det kontantbelopp eller andra tillgångar som företaget skulle kunna bli tvunget att erlägga.

o) *Så kallad ”total return swap” (TRS).* Ett företag kan sälja en finansiell tillgång till en motpart och ingå en så kallad ”total return swap” (TRS) med motparten, där alla räntebetalningar från den underliggande tillgången överförs till företaget i utbyte mot en fastställd betalning eller en betalning med rörlig ränta och där ökningar eller minskningar av det verkliga värdet på den underliggande tillgången återgår till företaget. I ett sådant fall är det inte tillåtet att ta bort hela tillgången från rapporten över finansiell ställning.

p) *Ränteswappar.* Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång och ingå en ränteswap med motparten och erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp som motsvarar den överförda finansiella tillgångens kapitalbelopp. Ränteswappen utesluter inte att den överförda tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning förutsatt att swappens betalningar inte är beroende av att betalningar görs på den överförda tillgången.

q) *Amorterande ränteswappar.* Ett företag kan till en motpart överföra en fastförräntad finansiell tillgång som betalas av över tiden och ingå en amorterande ränteswap med motparten för att erhålla en fastställd ränta och erlägga en rörlig ränta baserat på ett nominellt belopp. Om swappens nominella belopp justeras så att det motsvarar den överförda finansiella tillgångens kapitalbelopp som är utestående vid en viss tidpunkt skulle swappen i allmänhet leda till att företaget behåller en betydande risk för förtida betalning, i vilket fall företaget antingen fortsätter att redovisa hela den överförda tillgången eller fortsätter att redovisa den överförda tillgången i den omfattning företaget har ett fortsatt engagemang i den. Omvänt, om justeringen av swappens nominella belopp inte är kopplad till det utestående kapitalbeloppet för den överförda tillgången, skulle en sådan swap inte leda till att företaget behåller risken för förtida betalning på tillgången. Följaktligen utesluts inte att den överförda tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning, förutsatt att betalningarna på swappen inte är beroende av att räntebetalningar görs på den överförda tillgången och swappen inte leder till att företaget behåller några andra betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av den överförda tillgången.

r) *Bortskrivning.* Ett företag har inga rimliga förväntningar om att återvinna avtalsenliga kassaflöden från en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den.

▼**M53**

B3.2.17 Denna punkt åskådliggör tillämpningen av metoden avseende fortsatt engagemang när företagets fortsatta engagemang är en del av en finansiell tillgång.

Anta att ett företag har en portfölj med lån som kan betalas i förtid, vars kupong och effektivränta är 10 procent och vars nominella belopp och upplupna anskaffningsvärde är 10 000 VE. Företaget ingår en transaktion i vilken, som ersättning för en betalning om 9 115 VE, motparten erhåller rätten till 9 000 VE av betalningar av det nominella beloppet plus 9,5 procent därpå beräknad ränta. Företaget behåller rätten till 1 000 VE av betalningar av kapitalbeloppet plus ränta därpå om 10 procent, plus överskjutande spread på 0,5 procent av de återstående 9 000 VE av kapitalbeloppet. Erhållna belopp från förtida betalningar fördelas på företaget och motparten proportionellt med förhållandet 1:9, men uteblivna betalningar dras från företagets ränta på 1 000 VE fram till dess att räntebeloppet är förbrukat. Lånens verkliga värde per transaktionstidpunkten är 10 100 VE och det verkliga värdet för överskjutande spread på 0,5 procent är 40 VE.

Företaget fastställer att det har överfört vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (exempelvis betydande risk för förtida betalning) men har också behållit vissa betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet (på grund av dess efterställda kvarvarande del av den överförda tillgången) och har behållit kontrollen. Därför tillämpar det metoden för fortsatt engagemang.

För att tillämpa denna standard analyserar företaget transaktionen som (a) ett bevarande av en fullständigt proportionell kvarvarande del av den överförda tillgången om 1 000 VE, plus (b) efterställande av denna kvarvarande del i syfte att minska motpartens risk för kreditförluster.

Företaget beräknar att 9 090 VE (90 % × 10 100 VE) av erhållen ersättning om 9 115 VE motsvarar ersättningen för en fullständigt proportionellt andel om 90 procent. Återstoden av den erhållna ersättningen (25 VE) motsvarar erhållen ersättning för att efterställa den kvarvarande delen av den överförda tillgången för att minska motpartens risk för kreditförluster. Dessutom motsvarar en överskjutande spread om 0,5 procent erhållen ersättning för att minska kreditrisken. I enlighet därmed är den sammanlagda erhållna ersättningen för att minska kreditrisken 65 VE (25 VE + 40 VE).

Företaget beräknar vinst eller förlust på försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena. Under antagandet att separata verkliga värden för andelen om 90 procent som överförts och för den andel om 10 procent som behållits inte är tillgängliga vid överföringstidpunkten fördelar företaget det redovisade värdet för tillgången i enlighet med punkt 3.2.14 i IFRS 9:

	Verkligt värde	*Procentandel*	*Fördelat redovisat värde*
Överförd andel	9 090	90 %	9 000
Behållen andel	1 010	10 %	1 000
Totalt	**10 100**		**10 000**

▼**M53**

Företaget beräknar sin vinst och förlust vid försäljning av andelen om 90 procent av kassaflödena genom att dra ifrån det fördelade redovisade värdet för den överförda andelen från den erhållna ersättningen, det vill säga 90 VE (9 090 VE – 9 000 VE). Det redovisade värdet för den behållna andelen är 1 000 VE.

Dessutom redovisar företaget det fortsatta engagemang som är följden av att efterställa dess kvarvarande del av den överförda tillgången för kreditförluster. I enlighet därmed redovisar det en tillgång om 1 000 VE (det högsta belopp för de kassaflöden som företaget inte skulle erhålla enligt efterställandet), och en hänförlig skuld om 1 065 VE (det högsta belopp för de kassaflöden som företaget inte skulle erhålla enligt efterställandet, det vill säga 1 000 VE plus det verkliga värdet för efterställandet om 65 VE).

Företaget använder all ovanstående information för att redovisa transaktionen enligt nedan:

	Debet	*Kredit*
Ursprunglig tillgång	—	9 000
Tillgång som redovisas för efterställande eller residual rätt	1 000	—
Tillgång för den ersättning som erhållits i form av överskjutande spread	40	—
Resultat (vinst vid överföring)	—	90
Skuld	—	1 065
Erhållna kontanter	9 115	—
Totalt	**10 155**	**10 155**

Omedelbart efter transaktionen är tillgångens redovisade värde 2 040 VE, varav 1 000 VE motsvarar det fördelade anskaffningsvärdet för den behållna andelen och 1 040 VE motsvarar företagets ytterligare fortsatta engagemang från efterställandet av dess kvarvarande del av den överförda tillgången för kreditförluster (vilket innefattar en överskjutande spread om 40 VE).

Under efterföljande perioder redovisar företaget den erhållna ersättningen för minskning av kreditrisk (65 VE) jämnt fördelad över den tid den avser, ackumulerar ränta på den redovisade tillgången genom tillämpning av effektivräntemetoden och redovisar eventuell nedskrivning avseende de redovisade tillgångarna. Som exempel på det senare, anta att det under det följande året finns det en nedskrivning på underliggande lån om 300 VE. Företaget minskar den redovisade tillgången med 600 VE (300 VE är hänförliga till den behållna delen och 300 VE är hänförliga till det ytterligare fortsatta engagemang som uppkommer från efterställandet av dess kvarvarande del av den överförda tillgången för kreditförluster), och minskar den redovisade skulden med 300 VE. Nettoresultatet är en redovisad nedskrivning i resultatet, avseende kreditförluster på 300 VE.

▼M53

Borttagande av finansiella skulder från rapporten över finansiell ställning (avsnitt 3.3)

B3.3.1 En finansiell skuld (eller del av den) utsläcks när låntagaren antingen

a) fullgör sina skyldigheter (eller en del därav) genom att betala långivaren, vanligen med kontanter, andra finansiella tillgångar, varor, tjänster, eller

b) löses från huvudansvaret från skulden (eller en del därav), antingen genom en rättslig process eller av långivaren. (Det faktum att låntagaren kan ha utfärdat en garanti behöver inte betyda att detta villkor inte uppfylls.)

B3.3.2 Om en emittent av ett skuldinstrument återköper detta instrument utsläcks skulden även om emittenten är marknadsgarant för detta instrument eller har för avsikt att åter sälja det inom en nära framtid.

B3.3.3 Betalning till tredje part inklusive en stiftelse (”in-substance defeasance”) innebär inte i sig att låntagaren löses från sina ursprungliga förpliktelser gentemot långivaren, om låntagaren inte lagligen är löst från förpliktelsen.

B3.3.4 Om en låntagare betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och meddelar sin långivare att denna tredje part påtagit sig förpliktelsen, tar låntagaren inte bort förpliktelsen från rapporten över finansiell ställning såvida inte villkoret i punkt B3.3.1 b uppfylls. Om låntagaren betalar en tredje part för att påta sig en förpliktelse och lagligen lösts från förpliktelsen av långivaren, har låntagaren utsläckt skulden. Om låntagaren samtycker till att göra betalningar på skulden till den tredje parten eller direkt till den ursprungliga långivaren, redovisar emellertid låntagaren en ny skuldförpliktelse till den tredje parten.

B3.3.5 Även om det faktum att låntagaren lagligen har lösts från skyldigheten, antingen genom rättsligt utslag eller av långivaren, leder till att en skuld tas bort från rapporten över finansiell ställning, kan företaget redovisa en ny skuld om villkoren för borttagande i punkterna 3.2.1–3.2.23 inte uppfylls för de finansiella tillgångar som överförts. Om dessa villkor inte är uppfyllda tas de överförda tillgångarna inte bort från rapporten över finansiell ställning och företaget redovisar en ny skuld som är hänförlig till de överförda tillgångarna.

B3.3.6 Med avseende på punkt 3.3.2 är villkoren i betydande utsträckning olika om kassaflödenas diskonterade nuvärde enligt de nya villkoren, inklusive nettot av erlagda arvoden och erhållna arvoden och diskonterat enligt den ursprungliga effektivräntan, skiljer sig med minst 10 procent från det diskonterade nuvärdet för återstående kassaflöden för det ursprungliga skuldinstrumentet. Om ett byte av skuldinstrument eller modifierade villkor redovisas som en utsläckning ska utgifter eller arvoden som uppkommit redovisas som del av utsläckningens vinst eller förlust. Om bytet eller modifieringen inte redovisas som utsläckning ska eventuella uppkomna utgifter eller arvoden justera skuldens redovisade värde och skrivas av över återstående löptid för den ändrade skulden.

▼M53

B3.3.7 I vissa fall löser en långivare en låntagare från dennes befintliga förpliktelse att verkställa betalningar, men låntagaren påtar sig en garantiförpliktelse att betala om den part som bär förstahandsförpliktelsen ställer in betalningarna. Under dessa omständigheter ska låntagaren

a) redovisa en ny finansiell skuld baserat på det verkliga värdet på förpliktelsen för garantin, och

b) redovisa en vinst eller förlust baserat på skillnaden mellan (i) eventuell erlagd likvid och (ii) det redovisade värdet på den ursprungliga finansiella skulden efter avdrag för den nya finansiella skuldens verkliga värde.

KLASSIFICERING (KAPITEL 4)

Klassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 4.1)

Företagets affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar

B4.1.1 Enligt punkt 4.1.1 a ska ett företag klassificera finansiella tillgångar på grundval av företagets affärsmodell för förvaltningen av ekonomiska tillgångar, såvida inte punkt 4.1.5 är tillämplig. Ett företag bedömer huruvida dess finansiella tillgångar uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a och villkoret i punkt 4.1.2A a på grundval av den affärsmodell som bestäms av företagets nyckelpersoner i ledande ställning (enligt definitionen i IAS 24 *Upplysningar om närstående*).

B4.1.2 Ett företags affärsmodell är fastställd på en nivå som avspeglar hur grupper av finansiella tillgångar förvaltas tillsammans för att uppnå ett särskilt verksamhetsmål. Företagets affärsmodell är inte beroende av företagsledningens avsikter för ett enskilt instrument. Detta villkor är således inte en instrument-för-instrumentmetod för klassificering och bör fastställas på en högre aggregeringsnivå. Ett och samma företag kan dock ha mer än en affärsmodell för förvaltningen av dess finansiella instrument. Därför måste klassificering inte bestämmas på det rapporterande företagets nivå. Ett företag kan till exempel inneha en investeringsportfölj som det förvaltar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden och en annan investeringsportfölj som den förvaltar för att handla för att realisera förändringar i verkligt värde. Under vissa omständigheter kan det likaledes vara lämpligt att dela in en portfölj med finansiella tillgångar i delportföljer för att återspegla på vilken nivå ett företag hanterar dessa finansiella tillgångar. Exempelvis kan detta vara fallet om ett företag ger ut eller köper en portfölj med hypotekslån och förvaltar vissa lån med målet att samla in avtalsenliga kassaflöden och hanterar andra lån i syfte att sälja dem.

B4.1.2A Ett företags affärsmodell hänför sig till hur ett företag förvaltar sina finansiella tillgångar för att generera kassaflöden. Företagets affärsmodell avgör alltså huruvida insamling av avtalsenliga kassaflöden eller försäljning av finansiella tillgångar, eller båda, leder till kassaflöden. Denna bedömning utförs följaktligen inte på grundval av scenarier som företaget inte rimligen förväntar sig inträffa, till exempel s.k. ”worst case”-scenarier eller stresscenarier. Om exempelvis ett företag räknar med att det kommer att sälja en viss portfölj med finansiella tillgångar endast i stresscenariot skulle detta scenario inte

▼**M53**

påverka företagets bedömning av affärsmodellen för dessa tillgångar om företaget rimligen förväntar sig att ett sådant scenario inte kommer att ske. Om kassaflöden realiseras på ett sätt som skiljer sig från företagets förväntningar vid den tidpunkt då företaget bedömde affärsmodellen (t.ex. om företaget säljer fler eller färre finansiella tillgångar än vad som förväntades när det klassificerade tillgångarna) leder detta inte till ett fel i en tidigare period i företagets finansiella rapporter (se IAS 8) och det förändrar inte heller klassificeringen av de återstående finansiella tillgångar som innehas i den affärsmodellen (dvs. sådana tillgångar som företaget redovisade under tidigare perioder och fortfarande har) så länge som företaget beaktar alla relevanta uppgifter som fanns tillgängliga vid den tidpunkt när bedömningen av affärsmodellen gjordes. Men när ett företag bedömer affärsmodellen för nyligen utgivna eller nyligen köpta finansiella tillgångar måste det beakta information om hur kassaflöden realiserats tidigare, tillsammans med all annan relevant information.

B4.1.2B Ett företags affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar är ett faktum och inte endast ett påstående. Den är vanligtvis observerbar genom de verksamheter som företaget åtar sig för att uppnå målet med affärsmodellen. Ett företag måste använda sitt omdöme vid bedömningen av dess affärsmodell för förvaltning av finansiella tillgångar och bedömningen får inte avgöras av en enda faktor eller verksamhet. I stället ska företaget beakta alla relevanta tillgängliga bevis vid tidpunkten för bedömningen. Sådan relevant bevisning omfattar, men är inte begränsad till

a) hur affärsmodellens resultat och de finansiella tillgångarna inom denna affärsmodell bedöms och rapporteras till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget,

b) de risker som påverkar affärsmodellens resultat (och de finansiella tillgångarna inom denna affärsmodell) och, särskilt, hur dessa risker hanteras, och

c) hur företagets chefer kompenseras (t.ex. om kompensationen grundas på det verkliga värdet på de tillgångar som förvaltas eller på de avtalsenliga kassaflöden som samlas in).

▼**M53**

En affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden

B4.1.2C Finansiella tillgångar som innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden förvaltas för att realisera kassaflöden genom att samla in avtalsenliga betalningar under instrumentets löptid. Detta innebär att företaget förvaltar tillgångarna i portföljen för att samla in dessa avtalsenliga kassaflöden (i stället för att förvalta den totala avkastningen på portföljen genom att inneha och sälja tillgångar). Vid fastställandet av huruvida kassaflödena kommer att realiseras genom insamling av finansiella tillgångars avtalsenliga kassaflöden är det nödvändigt att beakta frekvensen, värdet och tidpunkten för försäljning under föregående perioder, skälen till dessa försäljningar och förväntningar om framtida försäljning. Försäljning i sig är emellertid inte avgörande för affärsmodellen och kan därför inte betraktas isolerat. I stället ger information om tidigare försäljning och förväntningar om framtida försäljning bevis som rör hur företagets uttalade mål för förvaltning av finansiella tillgångar uppnås och, mer specifikt, hur kassaflöden realiseras. Ett företag måste beakta information om tidigare försäljning mot bakgrund av skälen till denna försäljning och de förhållanden som rådde vid denna tidpunkt jämfört med nuvarande förhållanden.

B4.1.3 Även om syftet med ett företags affärsmodell kan vara att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden behöver företaget inte hålla alla dessa instrument till förfall. Således kan ett företags affärsmodell vara att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden även om försäljning av finansiella tillgångar inträffar eller väntas inträffa i framtiden.

B4.1.3A Affärsmodellen kan vara att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden även om företaget säljer finansiella tillgångar när det uppstår en ökning av tillgångarnas kreditrisk. För att fastställa huruvida det har skett en ökning av tillgångarnas kreditrisk beaktar företaget rimliga och verifierbara uppgifter, inklusive långsiktiga uppgifter. Oberoende av deras frekvens och värde är försäljningar på grund av en ökning av tillgångarnas kreditrisk inte oförenliga med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eftersom kreditkvaliteten på finansiella tillgångar är relevant för företagets kapacitet att samla in avtalsenliga kassaflöden. Kreditriskhanteringsverksamhet som syftar till att minimera potentiella kreditförluster på grund av kreditförsämring är en del av en sådan affärsmodell. Att sälja en finansiell tillgång eftersom den inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringsprincip är ett exempel på en försäljning som skett på grund av en ökad kreditrisk. I avsaknad av en sådan policy kan företaget på andra sätt visa att försäljningen sker på grund av en ökad kreditrisk.

▼**M53**

B4.1.3B Försäljning som uppstår av andra skäl, såsom försäljning för att hantera kreditkoncentrationsrisker (utan ökning av tillgångarnas kreditrisk) kan också vara förenlig med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden. I synnerhet kan sådan försäljning vara förenlig med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om försäljningen är sällsynt (även om den är betydande i värde) eller obetydlig i värde både enskilt och aggregerat (även om den sker ofta). Om mer än ett sällsynt antal sådana försäljningar sker ur en portfölj och försäljningarna är mer än obetydliga i värde (antingen enskilt eller aggregerat) behöver företaget bedöma om och hur sådana försäljningar är förenliga med målet att samla in avtalsenliga kassaflöden. Huruvida en tredje part ställer kravet att sälja de finansiella tillgångarna, eller att denna verksamhet sker efter företagets gottfinnande, är inte relevant för denna bedömning. En ökning av försäljningsfrekvensen eller -värdet under en viss period är inte nödvändigtvis oförenligt med målet att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om ett företag kan förklara skälen för dessa försäljningar och visa varför de inte återspeglar en förändring i företagets affärsmodell. Därtill kommer att försäljning kan vara förenlig med målet att inneha finansiella tillgångar i syfte att samla in avtalsenliga kassaflöden om försäljningen sker nära de finansiella tillgångarnas förfallodag och inkomsterna från försäljningen närmar sig insamlingen av de återstående avtalsenliga kassaflödena.

B4.1.4 Följande är exempel på när syftet med ett företags affärsmodell kan vara att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden. Denna uppräkning är inte uttömmande. Vidare är exemplen varken avsedda att diskutera alla faktorer som kan vara relevanta för bedömningen av företagets affärsmodell eller att ange faktorernas relativa betydelse.

Exempel	Analys
Exempel 1 Ett företag innehar investeringar för att samla in sina avtalsenliga kassaflöden. Företagets finansieringsbehov är förutsägbara och löptiden för dess finansiella tillgångar är anpassad till företagets beräknade finansieringsbehov. Företaget hanterar i sin verksamhet kreditrisk med målet att minimera kreditförluster. Tidigare försäljning har normalt skett när de finansiella tillgångarnas kreditrisk har ökat så pass att tillgångarna inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringspolicy. Dessutom har sällsynt försäljning skett till följd av oförutsedda finansieringsbehov.	Även om företaget bl.a. beaktar de finansiella tillgångarnas verkliga värden ur ett likviditetsperspektiv (dvs. det kontantbelopp som skulle realiseras om företaget måste sälja tillgångar) är företagets mål att inneha de finansiella tillgångarna i syfte att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Försäljning skulle inte strida mot detta syfte om den gjordes efter en ökning av tillgångarnas kreditrisk, exempelvis om tillgångarna inte längre uppfyller de kreditkriterier som anges i företagets dokumenterade investeringspolicy. Sällsynt försäljning till följd av oförutsedda finansieringsbehov (exempelvis i ett stresscenario) skulle inte heller strida mot detta mål, även om sådan försäljning är av betydande värde.

▼M53

Exempel	Analys
Rapporter till nyckelpersoner i ledande ställning är inriktade på kreditkvaliteten på de finansiella tillgångarna och den avtalade avkastningen. Företaget övervakar bl.a. också de finansiella tillgångarnas verkliga värden.	
Exempel 2 Ett företags affärsmodell är att köpa portföljer med finansiella tillgångar, t.ex. lån. Dessa portföljer får eller får inte omfatta finansiella tillgångar som är kreditförsämrade. Om lånen inte betalas i rätt tid försöker företaget realisera de avtalsenliga kassaflödena genom olika metoder – t.ex. genom att kontakta låntagaren via e-post, telefon eller andra metoder. Företagets mål är att samla in de avtalsenliga kassaflödena och företaget hanterar inte några av lånen i denna portfölj med målet att realisera kassaflöden genom att sälja dem. I vissa fall kan företaget ingå ränteswappar för att ändra räntesatsen på vissa finansiella tillgångar i en portfölj från rörlig ränta till en fast ränta.	Syftet med företagets affärsmodell är att inneha de finansiella tillgångarna för att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Samma analys är tillämplig även om företaget inte förväntar sig att få alla avtalsenliga kassaflöden (exempelvis vissa finansiella tillgångar är kreditförsämrade vid första redovisningstillfället). Det faktum att företaget ingår derivat för att modifiera portföljens kassaflöden ändrar inte i sig företagets affärsmodell.
Exempel 3 Ett företag har en affärsmodell med syftet att ge lån till kunder och senare sälja dessa lån till ett företag som är särskilt inrättat för värdepapperisering. Det särskilda företaget emitterar instrument till investerare. Det utgivande företaget kontrollerar det särskilda företaget och konsoliderar således detsamma. Det särskilda företaget samlar in de avtalsenliga kassaflödena från lånen och vidarebefordrar dem till sina investerare. Det förutsätts i detta exempel att lånen fortsätter att redovisas i koncernens rapport över finansiell ställning eftersom de inte tas bort från rapporten över finansiell ställning av det särskilda företaget.	Koncernen gav ut lånen i syfte att inneha dem för att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Dock har det utgivande företaget som mål att bl.a. realisera kassaflöden för låneportföljen genom att sälja lånen till det särskilda företaget, så att det i dess separata finansiella rapport inte skulle anses förvalta denna portfölj i syfte att samla in de avtalsenliga kassaflödena.
Exempel 4 Ett finansiellt institut innehar finansiella tillgångar för att möta likviditetsbehovet i ett stresscenario (t.ex. vid en rusning för uttag av bankinsättningar). Företaget förutser inte försäljning av dessa tillgångar förutom i sådana situationer. Företaget övervakar de finansiella tillgångarnas kreditkvalitet och dess mål vid förvaltningen av de finansiella tillgångarna är att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Företaget utvärderar avkastningen på tillgångarna, på grundval av ränteintäkter och kreditförluster.	Syftet med företagets affärsmodell är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden. Analysen skulle inte ändras ens om företaget genomförde försäljning under ett tidigare stresscenario som var av betydande värde för att kunna tillgodose sina likviditetsbehov. På samma sätt är återkommande försäljning som är obetydlig i värde inte oförenlig med innehav av finansiella tillgångar för insamling av avtalsenliga kassaflöden.

▼M53

Exempel	Analys
Företaget övervakar också det verkliga värdet på de finansiella tillgångarna ur ett likviditetsperspektiv för att säkerställa att det kontantbelopp som skulle realiseras om företaget skulle behöva sälja tillgångarna i ett stresscenario är tillräckligt för att tillgodose företagets likviditetsbehov. Företaget genomför regelbundet försäljningar som är obetydliga i värde för att visa likviditet.	Om däremot ett företag håller finansiella tillgångar för att täcka sina löpande likviditetsbehov och att uppnå det målet innebär frekvent försäljning som är av betydande värde är syftet med företagets affärsmodell inte att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden. På motsvarande sätt, om företaget enligt sin tillsynsmyndighet rutinmässigt måste sälja finansiella tillgångar för att visa att tillgångarna är likvida och värdet av de sålda tillgångarna är betydande, är företagets affärsmodell inte att inneha de finansiella tillgångarna för att samla in de avtalsenliga kassaflödena. Huruvida en tredje part ställer kravet att sälja de finansiella tillgångarna, eller att denna verksamhet sker efter företagets diskretion, är inte relevant för denna analys.

En affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar

B4.1.4A Ett företag kan inneha finansiella tillgångar i en affärsmodell vars mål uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. För denna typ av företagsmodell har företagets nyckelpersoner i ledande ställning fattat beslutet att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar är väsentligt för att uppnå målet i affärsmodellen. Det finns olika mål som kan vara förenliga med denna typ av affärsmodell. Till exempel kan syftet med affärsmodellen vara att hantera löpande likviditetsbehov, att bevara en särskild avkastningsprofil för räntan eller att anpassa varaktigheten för de finansiella tillgångarna till varaktigheten för de skulder som dessa tillgångar finansierar. För att uppnå ett sådant mål kommer företaget både att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar.

B4.1.4B Jämfört med en affärsmodell vars mål är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden inbegriper denna affärsmodell i regel försäljning som sker oftare och till ett större värde. Detta beror på att försäljningen av finansiella tillgångar är en förutsättning för att uppnå affärsmodellens mål i stället för att endast vara av underordnad betydelse. Det finns dock inte någon gräns för hur ofta försäljningen måste ske i denna affärsmodell eller dess värde eftersom det både är nödvändigt att samla in avtalsenliga kassaflöden och att sälja finansiella tillgångar för att uppnå dess syfte.

B4.1.4C Följande är exempel på när syftet med företagets affärsmodell kan uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Denna uppräkning är inte uttömmande. Vidare är exemplen varken avsedda att beskriva alla faktorer som kan vara relevanta för bedömningen av företagets affärsmodell eller att ange faktorernas relativa betydelse.

▼M53

Exempel	Analys
Exempel 5 Ett företag anteciperar kapitalutgifter om några år. Företaget investerar sina överskjutande kontanta medel i finansiella tillgångar på kort och lång sikt så att det kan finansiera utgifterna när behov uppstår. Många av de finansiella tillgångarna har en avtalad löptid som överstiger företagets förväntade investeringsperiod. Företaget kommer att hålla finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden och, när tillfälle uppstår, kommer det att sälja finansiella tillgångar för att återinvestera de kontanta medlen i finansiella tillgångar med högre avkastning. De chefer som ansvarar för portföljen ersätts på grundval av den totala avkastning som genereras av portföljen.	Målet med affärsmodellen uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Företaget kommer fortlöpande att fatta beslut om huruvida insamling av avtalsenliga kassaflöden eller försäljning av finansiella tillgångar kommer att bidra till att maximera avkastningen på portföljen till dess att de investerade kontanterna behövs. I motsats till detta, beakta ett företag som förutser ett kassautflöde om fem år för att finansiera kapitalutgifter och investerar överskjutande kontanta medel i kortfristiga finansiella tillgångar. När investeringarna förfaller återinvesterar företaget de kontanta medlen i nya kortfristiga finansiella tillgångar. Företaget behåller denna strategi tills medlen behövs. Då använder företaget inkomsterna från förfallna finansiella tillgångar för att finansiera kapitalutgifterna. Endast försäljning som är av obetydligt värde inträffar före förfallodagen (såvida det inte finns en ökad kreditrisk). Målet med denna kontrasterande affärsmodell är att inneha finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden.
Exempel 6 Ett finansiellt institut innehar finansiella tillgångar för att täcka sina löpande likviditetsbehov. Företaget försöker minimera kostnaderna för förvaltningen av dessa likviditetsbehov och förvaltar därför aktivt avkastningen på portföljen. Denna avkastning består av insamling av avtalsenliga betalningar samt vinster och förluster från försäljningen av finansiella tillgångar. Följden är att företaget har finansiella tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden och säljer finansiella tillgångar för att återinvestera i finansiella tillgångar som ger högre avkastning eller för att bättre matcha sina skulders löptid. Tidigare har denna strategi lett till frekvent försäljningsverksamhet och sådan försäljning har varit av betydande värde. Denna verksamhet förväntas fortsätta i framtiden.	Målet med affärsmodellen är att maximera avkastningen på portföljen för att täcka de löpande likviditetsbehoven och företaget uppnår detta mål genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Med andra ord är både insamling av avtalsenliga kassaflöden och försäljning av finansiella tillgångar väsentligt för att uppnå målet med affärsmodellen.
Exempel 7 En försäkringsgivare innehar finansiella tillgångar för att finansiera försäkringsavtalsskulder. Försäkringsgivaren använder behållningen från de avtalsenliga kassaflödena från finansiella tillgångar för att reglera försäkringsavtalsskulder när de förfaller. För att säkerställa att de avtalsenliga kassaflödena från de finansiella tillgångarna är tillräckliga för att reglera dessa skulder åtar sig en försäkringsgivare betydande inköps- och försäljningsverksamhet regelbundet för att balansera upp portföljen med tillgångar och för att tillgodose likviditetsbehov som kan uppstå.	Målet med affärsmodellen är att finansiera försäkringsavtalsskulder. För att uppnå detta mål samlar företaget in avtalsenliga kassaflöden när de förfaller och säljer finansiella tillgångar för att upprätthålla den önskade profilen för tillgångsportföljen. Således är både att samla in avtalsenliga kassaflöden och att sälja finansiella tillgångar väsentligt för att uppnå målet med affärsmodellen.

▼**M53**

Andra affärsmodeller

B4.1.5 Finansiella tillgångar värderas till verkligt värde via resultatet om de inte innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar (se även punkt 5.7.5). En affärsmodell som leder till värdering till verkligt värde via resultatet är en modell där ett företag förvaltar finansiella tillgångar med målet att realisera kassaflöden genom försäljning av tillgångarna. Företaget fattar beslut på grundval av tillgångarnas verkliga värden och förvaltar tillgångarna för att realisera dessa verkliga värden. I detta fall leder företagets mål vanligtvis till aktiva inköp och försäljningar. Även om företaget kommer att samla in avtalsenliga kassaflöden medan det innehar finansiella tillgångar uppnås inte målet med denna affärsmodell genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Detta beror på att insamlingen av avtalsenliga kassaflöden inte är väsentlig för att uppnå syftet med affärsmodellen, utan är av underordnad betydelse.

B4.1.6 En portfölj med finansiella tillgångar som förvaltas och vars resultat utvärderas baserat på verkligt värde (enligt beskrivningen i punkt 4.2.2 b) innehas varken för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller för att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Företaget är främst inriktat på information om verkligt värde och använder denna information för att bedöma tillgångarnas resultat och för att fatta beslut. Dessutom gäller att en portfölj med finansiella tillgångar som uppfyller definitionen av att innehas för handel inte innehas för att samla in avtalsenliga kassaflöden och inte innehas för att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. För dessa portföljer är insamlingen av avtalsenliga kassaflöden av underordnad betydelse för att uppnå målet med affärsmodellen. Sådana portföljer med finansiella tillgångar ska värderas till verkligt värde via resultatet.

Avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet

B4.1.7 Enligt punkt 4.1.1 b måste ett företag klassificera en finansiell tillgång på grundval av egenskaperna hos dess avtalsenliga kassaflöden om den finansiella tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål är att inneha tillgångar för att samla in avtalsenliga kassaflöden eller enligt en affärsmodell vars mål kan uppnås både genom att samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar, såvida inte punkt 4.1.5 är tillämplig. För att uppfylla detta krävs det enligt villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b att ett företag ska fastställa huruvida tillgångens avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

▼**M53**

B4.1.7A Avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet är förenliga med ett grundläggande lånearrangemang. I ett grundläggande lånearrangemang är ersättning för pengars tidsvärde (se punkterna B4.1.9A–B4.1.9E) och kreditrisk oftast de mest betydande delarna av räntan. I ett sådant arrangemang kan ränta också inbegripa ersättning för andra grundläggande utlåningsrisker (t.ex. likviditetsrisker) och kostnader (t.ex. administrativa kostnader) som förknippas med den finansiella tillgången under en viss period. Dessutom kan ränta också inbegripa en vinstmarginal som är förenlig med ett grundläggande lånearrangemang. Under extrema ekonomiska omständigheter kan räntan vara negativ om exempelvis innehavaren av en finansiell tillgång uttryckligen eller underförstått betalar för deponering av sina pengar för en viss period (och denna avgift överstiger den ersättning som innehavaren erhåller för pengarnas tidsvärde, kreditrisken och andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader). Avtalsvillkor som introducerar exponering för risker eller volatilitet i avtalsenliga kassaflöden som inte har koppling till ett grundläggande lånearrangemang, såsom exponering för förändringar i aktiekurser eller råvarupriser, ger dock inte upphov till avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. En utgiven eller köpt finansiell tillgång kan vara ett grundläggande lånearrangemang oavsett om det är ett lån i juridisk mening.

B4.1.7B I enlighet med punkt 4.1.3 a är kapitalbeloppet den finansiella tillgångens verkliga värde vid första redovisningstillfället. Kapitalbeloppet kan dock ändras under hela löptiden för den finansiella tillgången (exempelvis om det förekommer återbetalningar av kapitalbeloppet).

B4.1.8 Ett företag ska bedöma om avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet för den valuta i vilken den finansiella tillgången uttrycks.

B4.1.9 En hävstångseffekt är en kassaflödesegenskap hos vissa finansiella tillgångar. Hävstångseffekter ökar spridningen av avtalsenliga kassaflöden med resultatet att de inte uppvisar räntors ekonomiska egenskaper. Fristående optioner samt termins- och swapavtal är exempel på finansiella tillgångar som innefattar en sådan hävstångseffekt. Sådana avtal uppfyller inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b och får inte senare värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat.

Ersättning för pengars tidsvärde

B4.1.9A Pengars tidsvärde är det element av räntan som utgör ersättning för endast den tid som förflutit. Elementet pengars tidsvärde utgör alltså inte ersättning för andra risker eller kostnader i samband med innehav av en finansiell tillgång. I syfte att bedöma huruvida den delen ger ersättning endast för den tid som förflutit använder ett företag sitt omdöme och beaktar relevanta faktorer såsom den valuta i vilken den finansiella tillgången är uttryckt och den period för vilken räntesatsen fastställs.

▼**M53**

B4.1.9B I vissa fall kan emellertid elementet pengars tidsvärde vara modifierat (dvs. är inte perfekt). Detta skulle till exempel vara fallet om en finansiell tillgångs ränta sätts om regelbundet men frekvensen för omsättningen inte motsvarar löptiden för räntan (t.ex. räntan sätts om varje månad till en ettårsränta) eller om en finansiell tillgångs ränta regelbundet sätts om till ett medelvärde av särskilda kort- och långfristiga räntesatser. I sådana fall måste företaget bedöma modifieringen för att avgöra om de avtalsenliga kassaflödena endast uttrycker betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Under vissa omständigheter kan företaget ha möjlighet att göra detta genom att utföra en kvalitativ bedömning av elementet pengars tidsvärde, medan det i andra fall kan det vara nödvändigt att genomföra en kvantitativ bedömning.

B4.1.9C Vid bedömningen av en modifiering av elementet pengars tidsvärde är målet att fastställa hur olika de avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflödena kan vara från de (ej diskonterade) kassaflöden som skulle uppstå om elementet pengarnas tidsvärde inte modifierades (referenskassaflödena). Om den finansiella tillgången under bedömning till exempel innehåller en rörlig ränta som sätts om varje månad till en ettårig räntesats skulle företaget jämföra den finansiella tillgången med ett finansiellt instrument med samma avtalsvillkor och en identisk kreditrisk med undantag av att den rörliga räntan sätts om varje månad till en enmånads räntesats. Om det modifierade elementet pengars tidsvärde skulle kunna resultera i att avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflöden som i hög grad skiljer sig från de (ej diskonterade) referenskassaflödena uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. För att göra denna bedömning ska företaget beakta effekterna av det modifierade elementet pengars tidsvärde under varje rapporteringsperiod och ackumulerat under giltighetstiden för det finansiella instrumentet. Skälet till att räntesatsen sätts på det här sättet är inte relevant för analysen. Om det tydligt framgår, med liten eller ingen analys, huruvida avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflöden från den finansiella tillgången under bedömningen kan (eller inte kan) skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflöden behöver ett företag inte utföra en detaljerad bedömning.

B4.1.9D Vid bedömningen av en modifiering av elementet pengars tidsvärde måste ett företag beakta faktorer som skulle kunna påverka framtida avtalsenliga kassaflöden. Om ett företag exempelvis bedömer en obligation med en femårsperiod och den rörliga räntan sätts om var sjätte månad till en femårig räntesats kan företaget inte dra slutsatsen att de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet bara för att räntekurvan vid tidpunkten för bedömningen är sådan att skillnaden mellan en femårig

▼M53

räntesats och en sexmånaders räntesats inte är betydande. I stället måste företaget också beakta huruvida förhållandet mellan den femåriga räntesatsen och sexmånadersräntesatsen kan ändras under instrumentets löptid så att de avtalsenliga (ej diskonterade) kassaflödena under instrumentets löptid kan skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflödena. Emellertid ska ett företag endast beakta rimligt möjliga scenarier i stället för varje tänkbart scenario. Om ett företag drar slutsatsen att avtalade (ej diskonterade) kassaflöden kan skilja sig avsevärt från (ej diskonterade) referenskassaflöden uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b och kan därför inte värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat.

B4.1.9E I vissa jurisdiktioner fastställer regeringen eller en tillsynsmyndighet räntan. Sådan statlig reglering av räntesatserna kan ingå i en bred makroekonomisk politik eller kan införas för att uppmuntra företag att investera i en viss ekonomisk sektor. I vissa av dessa fall är syftet med elementet pengars tidsvärde inte endast att utgöra ersättning för den tid som förflutit. Trots punkterna B4.1.9A–B4.1.9D ska dock en reglerad räntesats betraktas som en skattning för elementet pengars tidsvärde för tillämpningen av villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b om den reglerade räntan föreskriver ersättning som i stort är förenlig med tidens gång och som inte tillhandahåller exponering för risker eller volatilitet med avseende på avtalsenliga kassaflöden som är oförenliga med ett grundläggande lånearrangemang.

Avtalsvillkor som ändrar tidpunkt eller belopp för avtalsenliga kassaflöden

B4.1.10 Om en finansiell tillgång innehåller ett avtalsvillkor som kan ändra tidpunkt eller belopp för avtalsenliga kassaflöden (exempelvis om tillgången kan lösas i förtid före förfallodagen eller dess löptid kan förlängas) ska företaget avgöra huruvida de avtalsenliga kassaflöden som kan uppstå under instrumentets löptid på grund av detta avtalsvillkor enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. För att avgöra detta måste företaget bedöma de avtalsenliga kassaflöden som uppstår både före och efter förändringen i de avtalsenliga kassaflödena. Företaget kan också behöva bedöma innebörden av oförutsägbara händelser (dvs. utlösande) som skulle kunna ändra tidpunkten eller beloppet för de avtalsenliga kassaflödena. Även om dess karaktär inte i sig är en avgörande faktor vid bedömningen av huruvida de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta kan den vara en indikator. Exempelvis kan man jämföra ett finansiellt instrument med en ränta som sätts om till en högre sats om låntagaren missar ett visst antal betalningar till ett finansiellt instrument med en ränta som sätts om till en högre sats om ett visst aktieindex når en viss nivå. Det är mer sannolikt att de avtalsenliga kassaflödena i det förstnämnda fallet under instrumentets löptid endast kommer att vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet på grund av förhållandet mellan uteblivna betalningar och en ökad kreditrisk. (Se även punkt B4.1.18).

▼M62

B4.1.11 Följande är exempel på avtalsvillkor som leder till avtalsenliga kassaflöden som enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet:

a) En rörlig ränta som består av ersättning för pengars tidsvärde, den kreditrisk som är förknippad med det utestående kapitalbeloppet under en viss tidsperiod (ersättningen för kreditrisk kan endast fastställas vid det första redovisningstillfället, och kan på så sätt vara fast) och andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal.

▼**M62**

b) Ett avtalsvillkor som tillåter emittenten (dvs. låntagaren) att återbetala ett räntebärande instrument i förtid eller som tillåter innehavaren (dvs. långivaren) att sälja tillbaka ett skuldinstrument till emittenten före förfallodagen och återbetalningsbeloppet i allt väsentligt representerar obetalda kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet, vilket kan inbegripa rimlig ersättning för förtida uppsägning av avtalet.

c) Ett avtalsvillkor som tillåter emittenten eller innehavaren att förlänga avtalstiden för ett skuldinstrument (dvs. en option att förlänga) och villkoren för optionen leder till avtalsenliga kassaflöden under förlängningsperioden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet, vilket kan inbegripa rimlig ytterligare ersättning för förlängningen av avtalet.

B4.1.12 Oaktat punkt B4.1.10 är en finansiell tillgång som annars skulle uppfylla villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b, men som inte gör detta endast till följd av ett avtalsvillkor som tillåter (eller föreskriver) att emittenten betalar ett skuldinstrument i förtid eller tillåter (eller föreskriver) att innehavaren lämnar tillbaka ett skuldinstrument till emittenten före förfall, berättigad att värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat (under förutsättning att den uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a eller villkoret i punkt 4.1.2A a om

a) företaget köper eller ger ut den finansiella tillgången till en över- eller underkurs i förhållande till det avtalade nominella beloppet,

b) beloppet för förtida inlösen representerar i allt väsentligt ett avtalsenligt nominellt belopp och upplupen (men ännu inte reglerad) avtalsenlig ränta, vilket kan inbegripa rimlig ersättning för förtida uppsägning av avtalet,

c) det verkliga värdet på optionen till förtida inlösen är obetydligt när företaget redovisar den finansiella tillgången för första gången.

B4.1.12A Vid tillämpning av punkterna B4.1.11 b och B4.1.12 b, oavsett vilken händelse eller omständighet som orsakar förtida inlösen, kan en part betala eller erhålla rimlig ersättning för denna förtida inlösen. En part kan till exempel betala eller erhålla rimlig ersättning om den väljer att säga upp avtalet i förtid (eller på annat sätt orsaka förtida inlösen).

▼**M53**

B4.1.13 Följande exempel illustrerar avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Denna uppräkning är inte uttömmande.

▼M53

Instrument	Analys
Instrument A Instrument A är en obligation med en angiven förfallodag. Betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet är kopplat till ett inflationsindex för den valuta i vilken instrumentet är emitterat. Inflationen har inte fått någon hävstångseffekt och kapitalbeloppet är skyddat.	De avtalsenliga kassaflödena är endast betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Att koppla betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet till ett inflationsindex utan hävstångseffekt ändrar pengarnas tidsvärde till en aktuell nivå. Med andra ord återspeglar räntan på instrumentet ”faktisk” ränta. Räntebeloppen är ersättning för pengars tidsvärde för det utestående kapitalbeloppet. Om räntebetalningarna knöts till en annan variabel, exempelvis låntagarens resultat (t.ex. låntagarens nettoinkomst) eller ett aktieindex, är emellertid de avtalsenliga kassaflödena inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (såvida inte indexeringen av låntagarens resultat leder till en anpassning som endast kompenserar innehavaren för förändringar i instrumentets kreditrisk, så att avtalsenliga kassaflöden endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta). Detta beror på att avtalsenliga kassaflöden återspeglar en avkastning som är oförenlig med ett grundläggande lånearrangemang (se punkt B4.1.7A).
Instrument B Instrument B är ett instrument med rörlig ränta med en angiven förfallodag som gör det möjligt för låntagaren att välja marknadsränta kontinuerligt. Till exempel kan låntagaren vid varje ändring av räntesatsen välja att betala tremånaders LIBOR under en tremånadersperiod eller en månads LIBOR under en enmånadsperiod.	De avtalsenliga kassaflödena är endast betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet så länge den ränta som betalats under instrumentets löptid tar hänsyn till pengars tidsvärde, för de kreditrisker som är förknippade med instrumentet och för andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal (se punkt B4.1.7A). Det faktum att räntesatsen LIBOR sätts om under instrumentets löptid utesluter inte i sig instrumentet. Om låntagaren kan välja att betala en enmånadsränta som sätts om var tredje månad sätts räntesatsen dock om med en frekvens som inte motsvarar innehållet i räntesatsen. Elementet pengars tidsvärde är följaktligen modifierat. På motsvarande sätt modifieras elementet pengars tidsvärde om ett instrument har en avtalsenlig ränta som grundas på en period som kan överstiga instrumentets återstående löptid (t.ex. om ett instrument med femårig löptid betalar en rörlig ränta som sätts om regelbundet men alltid återspeglar en femårig löptid). Detta beror på att den ränta som betalas under varje period skiljs från ränteperioden. I sådana fall ska företaget göra en kvalitativ eller kvantitativ bedömning av de avtalsenliga kassaflödena mot de för ett instrument som i alla avseenden är identiska, med undantag av innehållet i den räntesats som motsvarar ränteperioden, för att avgöra om kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. (Se emellertid punkt B4.1.9E för vägledning om reglerade räntesatser.)

▼M53

Instrument	Analys
	Till exempel vid bedömningen av en obligation med en femårsperiod som betalar en rörlig ränta som sätts om var sjätte månad men alltid återspeglar en femårig löptid beaktar företaget de avtalsenliga kassaflödena för ett instrument som sätts om var sjätte månad till en sexmånaders räntesats men som i övrigt är identiska. Samma analys skulle gälla om låntagaren kan välja mellan långivarens olika offentliggjorda räntor (t.ex. kan låntagaren välja mellan långivarens offentliggjorda rörliga enmånadsränta och långivarens offentliggjorda rörliga tremånadersränta).
Instrument C Instrument C är en obligation med en angiven förfallodag och betalar en variabel marknadsränta. Denna rörliga ränta har ett tak.	De avtalsenliga kassaflödena för både a) ett instrument som har en fast ränta, och b) ett instrument som har en rörlig ränta är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet så länge räntan återspeglar ersättning för pengars tidsvärde, för de kreditrisker som är förknippade med instrumentet under instrumentets löptid och för andra grundläggande utlåningsrisker och -kostnader samt en vinstmarginal. (Se punkt B4.1.7A) Följaktligen kan ett instrument som är en kombination av a och b (exempelvis en obligation med ett räntetak) ha kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Ett sådant avtalsvillkor kan minska kassaflödesvariabilitet genom att sätta en gräns för en rörlig ränta (exempelvis räntetak eller räntegolv) eller öka kassaflödesvariabiliteten eftersom en fast ränta blir rörlig.
Instrument D Instrument D är ett lån med full regressrätt och garanteras genom pant.	Det faktum att ett lån med full regressrätt är garanterat påverkar inte i sig analysen av huruvida de avtalsenliga kassaflödena endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.
Instrument E Instrument E utfärdas av en reglerad bank och har en angiven förfallodag. Instrumentet betalar en fast räntesats och alla avtalsenliga kassaflöden är fastställda.	Innehavaren skulle analysera det finansiella instrumentets **avtalsvillkor** för att fastställa om de ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet och därmed är förenliga med ett grundläggande lånearrangemang.

▼M53

Instrument	Analys
Emittenten omfattas emellertid av lagstiftning som tillåter eller kräver att en nationell myndighet påtvingar förluster för innehavare av särskilda instrument, inklusive instrument E, under särskilda förhållanden. Till exempel har den nationella myndigheten befogenhet att skriva ned det nominella beloppet för instrument E eller att omvandla det till ett fastställt antal av emittentens stamaktier om den nationella myndigheten fastställer att emittenten har allvarliga ekonomiska svårigheter, behöver ytterligare lagstadgat kapital eller ”misslyckas”.	Denna analys skulle inte beakta de betalningar som endast uppstår som en följd av den nationella myndighetens befogenhet att införa förluster för innehavarna av instrument E. Detta eftersom denna befogenhet, och de därav följande betalningarna, inte är **avtalsvillkor** för det finansiella instrumentet. Däremot skulle de avtalsenliga kassaflödena inte enbart vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om **avtalsvillkoren** för det finansiella instrumentet tillåter eller kräver att emittenten eller något annat företag inför förluster för innehavaren (t.ex. genom att skriva ned det nominella beloppet eller genom att omvandla instrumentet till ett fastställt antal av emittentens stamaktier) så länge som dessa avtalsvillkor är äkta, även om sannolikheten att en sådan förlust kommer att införas inte är stor.

B4.1.14 Följande exempel illustrerar avtalsenliga kassaflöden som inte enbart är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Denna uppräkning är inte uttömmande.

Instrument	Analys
Instrument F Instrument F är en obligation som kan omvandlas till ett fastställt antal av emittentens egetkapitalinstrument.	Innehavaren skulle analysera de konvertibla obligationerna i sin helhet. Avtalsenliga kassaflöden är inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet eftersom de återspeglar en avkastning som är oförenlig med ett grundläggande lånearrangemang (se punkt B4.1.7A), dvs. avkastningen är kopplad till värdet på emittentens eget kapital.
Instrument G Instrument G är ett lån som betalar en omvänd rörlig räntesats (dvs. räntan har ett omvänt förhållande till marknadsräntor).	De avtalsenliga kassaflödena är inte bara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Räntebeloppen utgör inte ersättning för pengars tidsvärde för det utestående kapitalbeloppet.
Instrument H Instrument H är ett evigt instrument men emittenten kan lösa in instrumentet när som helst och betala innehavaren nominellt belopp plus upplupen ränta. Instrument H betalar en marknadsmässig ränta men räntan kan endast betalas om emittenten kan förbli solvent omedelbart därefter. Den upplupna räntan leder inte till ytterligare ränta.	De avtalsenliga kassaflödena är inte betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Detta beror på att emittenten kan behöva skjuta upp räntebetalningar och någon ytterligare ränta läggs inte på för sådana uppskjutna räntor. Följden är att räntebelopp inte utgör ersättning för pengars tidsvärde för det utestående kapitalbeloppet. Om räntan lades till på uppskjutna belopp skulle de avtalsenliga kassaflödena kunna vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

▼M53

Instrument	Analys
	Det faktum att instrument H är evigt innebär inte i sig att de avtalsenliga kassaflödena inte är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Faktum är att ett evigt instrument fortlöpande har (flera) optioner till förlängning. Sådana alternativ kan leda till avtalsenliga kassaflöden som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om räntebetalningar är obligatoriska och måste betalas i all framtid. Det faktum att instrument H kan lösas in innebär inte att de avtalsenliga kassaflödena inte är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet såvida det inte kan lösas in till ett belopp som inte i stort sett återspeglar betalning av utestående kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Även om det inlösbara beloppet omfattar ett belopp som rimligen kompenserar innehavaren för förtida lösande av instrumentet skulle de avtalsenliga kassaflödena kunna vara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. (Se även punkt B4.1.12).

B4.1.15 I vissa fall kan en finansiell tillgång ha avtalsenliga kassaflöden som beskrivs som kapitalbelopp och ränta, men dessa kassaflöden utgör inte betalningen av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet som beskrivs i punkterna 4.1.2 b, 4.1.2A b och 4.1.3 i denna standard.

B4.1.16 Detta kan vara fallet om den finansiella tillgången utgör en investering i särskilda tillgångar eller kassaflöden och därmed är de avtalsenliga kassaflödena inte bara betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Om till exempel avtalsvillkoren föreskriver att den finansiella tillgångens kassaflöden ökar ju fler bilar som använder en avgiftsbelagd väg är de avtalsenliga kassaflödena oförenliga med ett grundläggande lånearrangemang. Som en följd av detta skulle instrumentet inte uppfylla villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. Detta skulle kunna vara fallet om en långivares fordran är begränsad till vissa tillgångar hos låntagaren eller kassaflödena från vissa tillgångar (t.ex. en finansiell tillgång ”utan regressrätt”).

B4.1.17 Det faktum att en finansiell tillgång är utan regressrätt behöver dock inte i sig själv utesluta att den finansiella tillgången uppfyller villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. I sådana situationer är långivaren skyldig att bedöma (”se igenom”) de särskilda underliggande tillgångarna eller kassaflödena för att fastställa om de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången som klassificeras är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Om villkoren för den finansiella tillgången ger upphov till andra kassaflöden eller begränsar kassaflödena på ett sätt som är oförenligt med betalningar som motsvarar kapitalbeloppet och räntan uppfyller den finansiella tillgången inte villkoret i punkterna 4.1.2 b och 4.1.2A b. Om de underliggande tillgångarna är finansiella tillgångar eller icke-finansiella tillgångar påverkar inte i sig denna bedömning.

▼**M53**

B4.1.18 En egenskap för avtalsenliga kassaflöden påverkar inte klassificeringen av den finansiella tillgången om det endast kan få en obetydlig inverkan på de avtalsenliga kassaflödena från den finansiella tillgången. För att avgöra detta måste ett företag överväga de möjliga verkningarna av de avtalsenliga kassaflödesegenskaperna under varje rapporteringsperiod och ackumulerat under giltighetstiden för det finansiella instrumentet. Om egenskaperna hos de avtalsenliga kassaflödena dessutom kan påverka de avtalsenliga kassaflödena mer än på en miniminivå (antingen under en enda rapporteringsperiod eller ackumulerat), men kassaflödesegenskapen inte är genuin, påverkas inte klassificeringen av en finansiell tillgång. En egenskap hos ett kassaflöde är inte genuin om den endast påverkar instrumentets avtalsenliga kassaflöden om en viss händelse som är ytterst sällsynt, väldigt ovanlig och väldigt osannolikt inträffar.

B4.1.19 I nästan alla lånetransaktioner rankas långivarens instrument i förhållande till de instrument som hör till låntagarens övriga långivare. Ett instrument som är underställt andra instrument kan ha avtalsenliga kassaflöden som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet om låntagarens uteblivna betalning är ett avtalsbrott och innehavaren har en avtalsenlig rätt till obetalda kapitalbelopp och obetald ränta på det utestående kapitalbeloppet, även i händelse av att låntagaren går i konkurs. Till exempel skulle en kundfordran som rankar dess långivare som allmän fordringsägare betraktas som betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet. Detta är fallet även om låntagaren emitterade lån där säkerhet ställts, vilket i händelse av konkurs skulle ge innehavaren av detta lån förmånsrätt över den allmänna långivarens fordringar med avseende på säkerheten men påverkar inte den allmänna fordringsägarens avtalsenliga rätt till obetalt kapitalbelopp och andra belopp som ska betalas.

Instrument som är sammankopplade via avtal

B4.1.20 För vissa typer av transaktioner får en emittent prioritera betalningar till innehavare av finansiella tillgångar genom att använda flera instrument som är sammankopplade via avtal som skapar koncentrationer av kreditrisker (trancher). Varje tranch har en rankning som anger i vilken ordning eventuella kassaflöden som genereras av emittenten tilldelas tranchen. I sådana situationer kommer innehavare av en tranch ha rätt till betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet endast om emittenten generar tillräckligt stora kassaflöden för att tillgodose överordnade trancher.

B4.1.21 Vid sådana transaktioner har en tranch kassaflödesegenskaper som är betalningar av kapitalbelopp och ränta på utestående kapitalbelopp endast om

a) tranchens avtalsvillkor som bedöms för klassificering (utan att se igenom den underliggande gruppen av finansiella instrument) ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (t.ex. räntan på tranchen är inte är knuten till ett råvaruindex),

b) den underliggande gruppen av finansiella instrument har de kassaflödesegenskaper som anges i punkterna B4.1.23 och B4.1.24, och

▼**M53**

c) exponeringen för kreditrisk i den underliggande gruppen av finansiella instrument som är inneboende i en tranch är lika med eller lägre än exponeringen för kreditrisk i den underliggande gruppen av finansiella instrument (t.ex. kreditbetyget för den tranch som bedöms för klassificering är lika med eller högre än det kreditbetyg som skulle gälla för en enda tranch som finansierade den underliggande gruppen av finansiella instrument).

B4.1.22 Ett företag ska se igenom tills det kan identifiera den underliggande gruppen av instrument som skapar (i stället för som passerar genom) kassaflödena. Detta är den underliggande gruppen av finansiella instrument.

B4.1.23 Den underliggande gruppen måste innehålla ett eller flera instrument som har avtalsenliga kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet.

B4.1.24 Den underliggande gruppen av instrument kan också omfatta instrument som

a) minskar variabiliteten i kassaflödena för instrumenten i punkt B4.1.23 och, i kombination med instrumenten i punkt B4.1.23, leder till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet (exempelvis räntetak eller -golv eller ett avtal som minskar kreditrisken för vissa eller alla instrument i punkt B4.1.23), eller

b) anpassar kassaflödena för trancherna med kassaflödena för gruppen av underliggande instrument i punkt B4.1.23 för att hantera skillnader endast i fråga om

i) huruvida räntan är fast eller rörlig,

ii) den valuta i vilken kassaflödena är uttryckta, inbegripet inflation i denna valuta, eller

iii) kassaflödenas tidpunkter.

B4.1.25 Om något instrument i gruppen inte uppfyller villkoren i antingen punkt B4.1.23 eller punkt B4.1.24 är villkoret i punkt B4.1.21 b inte uppfyllt. Vid denna bedömning är en detaljerad instrument-för-instrument-analys av gruppen inte nödvändig. Ett företag måste använda omdöme och genomföra en tillräcklig analys för att avgöra om instrumenten i gruppen uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24. (Se även punkt B4.1.18 för vägledning om egenskaper hos avtalsenliga kassaflöden som endast har en obetydlig inverkan.)

B4.1.26 Om innehavaren inte kan bedöma villkoren i punkt B4.1.21 vid första redovisningstillfället måste den tranchen värderas till verkligt värde via resultatet. Om den underliggande gruppen av instrument kan ändras efter det första redovisningstillfället på ett sådant sätt att den kanske inte uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24 uppfyller tranchen inte villkoren i punkt B4.1.21 och måste värderas till verkligt värde via resultatet. Om den underliggande gruppen innehåller instrument som säkras med tillgångar som inte uppfyller villkoren i punkterna B4.1.23–B4.1.24 ska dock förmågan att ta över sådana tillgångar inte beaktas vid tillämpningen av denna punkt, såvida inte företaget förvärvade tranchen i avsikt att kontrollera säkerheten.

▼M53

Möjlighet att välja att identifiera en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet (avsnitten 4.1 och 4.2)

B4.1.27 Enligt villkoren i punkterna 4.1.5 och 4.2.2 i denna standard kan ett företag identifiera en finansiell tillgång, en finansiell skuld eller en grupp av finansiella instrument (finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem) som värderade till verkligt värde via resultatet förutsatt att detta leder till mer relevant information.

B4.1.28 Ett företags beslut att identifiera en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet liknar valet av redovisningsprincip (men till skillnad från ett val av redovisningsprincip måste beslutet inte tillämpas konsekvent på alla liknande transaktioner). När ett företag har ett sådant val krävs det enligt punkt 14 b i IAS 8 att den valda principen leder till finansiella rapporter som innehåller tillförlitlig och mer relevant information om effekterna av transaktioner, andra händelser och förhållanden på företagets finansiella ställning, finansiella resultat eller kassaflöden. Exempelvis, när det gäller identifiering av en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet anger punkt 4.2.2 de två omständigheter där kravet på mer relevant information kommer att uppfyllas. För att välja en sådan identifiering i enlighet med punkt 4.2.2 måste företag i enlighet därmed visa att det omfattas av en (eller båda) av dessa två omständigheter.

Identifiering eliminerar eller minskar väsentligt en bristande överensstämmelse i redovisningen

B4.1.29 Värdering av en finansiell tillgång eller finansiell skuld och klassificering av redovisade förändringar i dess värde bestäms av postens klassificering och huruvida posten är del av ett identifierat säkringsförhållande. Dessa krav kan skapa inkonsekvenser i värdering eller redovisning (”bristande överensstämmelse i redovisningen”) när exempelvis i frånvaro av identifiering som värderad till verkligt värde via resultatet en finansiell tillgång skulle klassificeras som därefter värderad till verkligt värde via resultatet och en skuld som företaget betraktar som hänförlig senare skulle värderas till upplupet anskaffningsvärde (där förändringar i verkligt värde inte redovisas). Under sådana omständigheter kan ett företag komma fram till att dess finansiella rapporter skulle innehålla mer relevant information om både tillgången och skulden var värderade till verkligt värde via resultatet.

B4.1.30 Följande exempel visar när detta villkor skulle kunna vara uppfyllt. I samtliga fall kan ett företag endast använda detta villkor för att identifiera finansiella tillgångar eller finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet om det uppfyller principen i punkt 4.1.5 eller 4.2.2 a:

▼**M53**

a) Ett företag har skulder enligt försäkringsavtal vars värdering innefattar aktuell information (enligt vad som är tillåtet enligt punkt 24 i IFRS 4) och finansiella tillgångar som det anser vara relevanta och som annars skulle värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat eller upplupet anskaffningsvärde.

b) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, och som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att kvitta varandra. Emellertid skulle endast några av instrumenten värderas till verkligt värde via resultatet (t.ex. sådana som är derivat eller klassificerade som att de innehas för handel). Det kan också vara så att kraven på säkringsredovisning inte är uppfyllda, exempelvis för att kraven för säkringens effektivitet i punkt 6.4.1 inte är uppfyllda.

c) Ett företag har finansiella tillgångar, finansiella skulder eller en kombination av dem som har en gemensam risk, såsom ränterisk, som ger upphov till motstående förändringar i verkligt värde som tenderar att kvitta varandra och ingen av de finansiella tillgångarna eller finansiella skulderna uppfyller kraven för att identifieras som ett säkringsinstrument eftersom de inte är värderade till verkligt värde via resultatet. Dessutom råder betydande inkonsekvenser i redovisningen av vinster och förluster i frånvaro av säkringsredovisning Exempelvis har företaget finansierat en angiven grupp av lån genom att emittera obligationer, vars förändringar i verkligt värde tenderar att kvitta varandra. Om företaget dessutom regelbundet köper och säljer obligationer men sällan, eller aldrig, köper och säljer lånen, undanröjer rapportering av både lånen och obligationerna som värderade till verkligt värde via resultatet inkonsekvensen i tidpunkten för redovisning av vinster och förluster som annars skulle uppstå vid värdering av dem till både upplupet anskaffningsvärde och vid redovisning av en vinst eller förlust varje gång en obligation återköps.

B4.1.31 I fall som de som beskrivs i föregående punkt kan identifiering vid första redovisningstillfället av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som inte annars värderas till verkligt värde via resultatet undanröja eller i betydande utsträckning minska inkonsekvenser i värdering eller redovisning och leda till mer relevant information. Av praktiska skäl behöver företaget inte ange alla de tillgångar och skulder som ger upphov till inkonsekvensen i värderingen eller redovisningen vid exakt samma tidpunkt. En rimlig fördröjning tillåts förutsatt att varje transaktion identifieras som värderad till verkligt värde via resultatet vid dess första redovisningstillfälle och, per den tidpunkten, alla återstående transaktioner som väntas ske.

B4.1.32 Det skulle inte vara godtagbart att identifiera endast några av de finansiella tillgångar och finansiella skulder som ger upphov till inkonsekvensen som värderade till verkligt värde via resultatet om detta inte skulle undanröja eller i betydande utsträckning minska inkonsekvensen och därför inte skulle leda till mer relevant information. Det skulle emellertid vara godtagbart att identifiera endast några av ett antal likartade finansiella tillgångar eller finansiella skulder om detta leder till en betydande minskning (och möjligen en större minskning

▼M53

än andra tillåtna identifieringar) av inkonsekvensen. Anta exempelvis att ett företag har ett antal likartade finansiella skulder som sammanlagt uppgår till 100 VE och ett antal likartade finansiella tillgångar som sammanlagt uppgår till 50 VE men som värderas utifrån en annan grund. Företaget kan i betydande utsträckning minska inkonsekvensen i värderingar genom att vid det första redovisningstillfället identifiera alla tillgångar men endast några av skulderna (exempelvis enskilda skulder som sammanlagt uppgår till 45 VE) som värderade till verkligt värde via resultatet. Eftersom identifiering i kategorin värderad till verkligt värde via resultatet bara kan tillämpas på ett helt finansiellt instrument måste emellertid företaget i detta exempel identifiera en eller flera skulder i sin helhet. Det skulle inte kunna identifiera antingen en del av en skuld (exempelvis förändringar i värde som är hänförliga till endast en risk, såsom ändringar i en referensränta) eller en andel (exempelvis en procentuell andel) av en skuld.

En grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder förvaltas och dess resultat utvärderas baserat på verkligt värde

B4.1.33 Ett företag kan förvalta och utvärdera resultatet för en grupp av finansiella skulder eller finansiella tillgångar och finansiella skulder på ett sådant sätt att värderingen av denna grupp som värderad till verkligt värde via resultatet leder till mer relevant information. Fokus ligger i det här fallet på hur företaget förvaltar och utvärderar resultat, snarare än på karaktären hos dess finansiella instrument.

B4.1.34 Exempelvis kan ett företag använda detta villkor för att identifiera finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet om det uppfyller principen i punkt 4.2.2 b och företaget har finansiella tillgångar och finansiella skulder som har en eller flera gemensamma risker och dessa risker hanteras och utvärderas baserat på verkligt värde i enlighet med dokumenterade riktlinjer för förvaltning av tillgångar och skulder. Ett exempel skulle kunna vara ett företag som har emitterat ”strukturerade produkter” som innehåller flera inbäddade derivat och som hanterar de risker som uppstår baserat på verkligt värde genom att använda en blandning av derivat och finansiella instrument som inte är derivat.

B4.1.35 Enligt vad som anges ovan beror detta villkor på hur företaget hanterar och utvärderar resultatet för den grupp av finansiella instrument som är under beaktande. I enlighet därmed (med beaktande av kravet på identifiering vid första redovisningstillfället) ska ett företag som identifierar finansiella skulder som värderade till verkligt värde via resultatet baserat på detta villkor också identifiera alla berättigade finansiella skulder som förvaltas och utvärderas tillsammans.

B4.1.36 Dokumentation om företagets strategi behöver inte vara omfattande men bör vara tillräcklig för att visa att punkt 4.2.2 b följs. Sådan dokumentation krävs inte för varje enskild post, utan kan göras på portföljbasis. Om det exempelvis av en avdelnings resultatstyrningssystem – som godkänts av företagets nyckelpersoner i ledande ställning – tydligt framgår att dess resultat utvärderas baserat på denna grundval krävs ingen ytterligare dokumentation för att visa överensstämmelse med punkt 4.2.2 b.

▼M53

Inbäddade derivat (avsnitt 4.3)

B4.3.1 När ett företag blir part i ett sammansatt kontrakt med en värd som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard krävs det enligt punkt 4.3.3 att företaget ska identifiera varje inbäddat derivat, bedöma huruvida det ska skiljas från värdkontraktet och, för dem som ska avskiljas, värdera derivaten till verkligt värde vid första redovisningstillfället och därefter till verkligt värde via resultatet.

B4.3.2 Om ett värdkontrakt inte har någon angiven eller förutbestämd förfallotidpunkt och motsvarar en residual rätt i företagets nettotillgångar, är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som de för ett egetkapitalinstrument, och ett inbäddat derivat skulle behöva ha de egenskaper för egetkapitalinstrument som är hänförliga till samma företag för att betraktas som nära förknippat med värdkontraktet. Om värdkontraktet inte är ett egetkapitalinstrument och uppfyller definitionen på ett finansiellt instrument är dess ekonomiska egenskaper och risker samma som de för ett skuldinstrument.

B4.3.3 Ett inbäddat derivat som inte är en option (såsom ett inbäddat terminskontrakt eller en swap) skiljs av från värdkontraktet baserat på angivna eller underförstådda faktiska villkor, så att följden blir att det har ett verkligt värde om noll vid första redovisningstillfället. Ett inbäddat derivat som är optionsbaserat (såsom inbäddad säljoption, köpoption, cap, floor eller swaption) skiljs av från värdkontraktet baserat på de angivna villkoren för optionsdelen. Det redovisade värdet vid första redovisningstillfället för värdinstrumentet är restbeloppet efter avskiljande av det inbäddade derivatet.

B4.3.4 I allmänhet behandlas flera inbäddade derivat i ett enda sammansatta kontrakt som ett enda sammansatt inbäddat derivat. Inbäddade derivat som klassificeras som eget kapital (se IAS 32) redovisas emellertid separat från dem som klassificeras som tillgångar eller skulder. Om ett sammansatt kontrakt har flera inbäddade derivat och dessa derivat är hänförliga till olika riskexponeringar och enkelt kan skiljas av och är oberoende av varandra redovisas derivaten separat från varandra.

B4.3.5 Ett inbäddat derivats ekonomiska egenskaper och risker är inte nära förknippade med värdkontraktet (punkt 4.3.3 a) i följande exempel. I följande exempel, förutsatt att villkoren i punkt 4.3.3 b och c är uppfyllda, redovisar ett företag det inbäddade derivatet separat från värdkontraktet:

a) En säljoption som är inbäddad i ett instrument som innebär att innehavaren kan kräva att emittenten köper tillbaka instrumentet mot ett kontantbelopp eller mot andra tillgångar som kan variera beroende på förändringar i en aktiekurs, ett råvarupris eller ett aktie- eller råvaruprisindex är inte nära förknippad med ett värdskuldinstrument.

▼**M53**

b) En option eller bestämmelse om att automatiskt förlänga den återstående löptiden för ett skuldinstrument är inte nära förknippad med värdskuldinstrumentet såvida det inte samtidigt sker en justering till marknadsräntan vid förlängningstidpunkten. Om ett företag emitterar ett skuldinstrument och innehavaren av detta skuldinstrument utfärdar en köpoption på skuldinstrumentet till en tredje part betraktar emittenten köpoptionen som en förlängning av löptiden för skuldinstrumentet förutsatt att emittenten kan krävas att delta i eller underlätta återinförandet på marknaden av skuldinstrumentet till följd av att köpoptionen utnyttjas.

c) Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett aktieindex och inbäddade i ett värdskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till värdet på aktierna – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värdkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.

d) Ränta eller betalningar av nominellt belopp som är knutna till ett råvaruindex och inbäddade i ett värdskuldinstrument eller försäkringsavtal – där räntebeloppet eller det nominella beloppet är knutet till priset på en råvara (såsom guld) – är inte nära förknippade med värdinstrumentet eftersom de risker som är inneboende i värdkontraktet och det inbäddade derivatet är olika.

e) En köpoption, säljoption, eller en option med rätt till förtida inlösen som är inbäddad i ett värdskuldavtal eller värdförsäkringsavtal är inte nära förknippad med värdkontraktet såvida inte

i) optionens lösenpris är nästan lika stort vid varje lösendatum som det upplupna anskaffningsvärdet för värdskuldinstrumentet eller det redovisade värdet på värdförsäkringsavtalet, eller

ii) lösenpriset för en option med rätt till förtida inlösen ersätter långivaren med ett belopp upp till det ungefärliga nuvärdet för den förlorade räntan avseende värdkontraktets återstående löptid. Förlorad ränta är produkten av det förutbetalda kapitalbeloppet multiplicerat med räntedifferensen. Räntedifferensen är den del av effektivräntan för värdkontraktet som överstiger den effektiva räntesats som företaget skulle erhålla per datumet för den förtida inbetalningen om det återinvesterade det förutbetalda kapitalbeloppet i ett liknande kontrakt under värdkontraktets återstående löptid.

Bedömningen av huruvida köp- eller säljoptionen är nära förknippad med värdskuldavtalet görs innan egetkapitalinstrumentet skiljs av från det konvertibla skuldinstrumentet enligt IAS 32.

f) Kreditderivat som är inbäddade i ett värdskuldinstrument och som tillåter att en part (motparten) överlåter en viss referenstillgångs (som parten äger eller inte äger) kreditrisk på annan part (garanten) är inte nära förknippade med värdskuldinstrumentet. Sådana kreditderivat innebär att garanten kan ta på sig den kreditrisk som är förknippad med en referenstillgång utan att direkt äga den.

▼M53

B4.3.6 Ett exempel på ett sammansatt kontrakt är ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att lämna tillbaka det finansiella instrumentet till emittenten i utbyte mot ett kontantbelopp eller andra finansiella tillgångar som kan variera beroende på förändringen i ett aktie- eller råvaruindex som kan öka eller minska (ett inlösningsbart instrument). Såvida inte emittenten vid det första redovisningstillfället identifierar det inlösningsbara instrumentet som en finansiell skuld värderad till verkligt värde via resultatet måste emittenten skilja ut ett inbäddat derivat (dvs. det indexerade nominella beloppet) enligt punkt 4.3.3 eftersom värdkontraktet är ett skuldinstrument enligt punkt B4.3.2 och det indexerade nominella beloppet inte är nära förknippat med ett värdskuldinstrument enligt punkt B4.3.5 a. Eftersom det nominella beloppet kan öka eller minska är det inbäddade derivatet ett derivat som inte är en option och vars värde är knutet till den underliggande variabeln.

B4.3.7 När det gäller ett inlösningsbart instrument som när som helst kan lösas mot kontanter motsvarande en proportionell andel av ett företags nettotillgångsvärde (såsom andelar i en aktiefond som löpande säljer nya andelar eller vissa fondförsäkringsprodukter) blir följden av att dela upp ett inbäddat derivat och redovisa varje del för sig att värdera det sammansatta kontraktet till det inlösenbelopp som ska erläggas per rapportperiodens slut om ägaren utnyttjade sin rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten.

▼M54

B4.3.8 Det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker är nära förknippade med värdavtalets ekonomiska egenskaper och risker i följande exempel. I dessa exempel redovisar ett företag inte ett inbäddat derivat separat från värdavtalet.

▼M53

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 räntebärande värdskuldavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värdkontraktet såvida inte det sammansatta kontraktet kan regleras på ett sådant sätt att innehavaren inte skulle återvinna i stort sett hela dess redovisade investering eller det inbäddade derivatet skulle åtminstone kunna fördubbla innehavarens första avkastning på värdkontraktet och skulle kunna ge en avkastning som är åtminstone dubbelt så stor som vad den marknadsmässiga avkastningen skulle vara för ett avtal med samma villkor som värdkontraktet.

b) Ett inbäddat räntegolv (floor) eller räntetak (cap) på ett skuldavtal eller försäkringsavtal är nära förknippat med värdkontraktet, förutsatt att taket ligger vid eller över marknadsräntan och golvet ligger vid eller under marknadsräntan när avtalet utfärdas och taket eller golvet inte får någon hävstångseffekt i förhållande till värdkontraktet. På liknande sätt är villkor om att förvärva eller sälja en tillgång (till exempel en vara) i ett avtal som fastslår ett tak (cap) och ett golv (floor) för priset som ska betalas eller erhållas för tillgången nära förknippat med värdkontraktet om både taket och golvet inte hade något realvärde vid avtalets början och inte har fått någon hävstångseffekt.

▼M53

c) Ett inbäddat derivat i utländsk valuta som ger en ström av nominella betalningar eller räntebetalningar i en utländsk valuta och är inbäddade i ett värdskuldinstrument (exempelvis en obligation som är uttryckt i två valutor) är nära förknippat med värdskuldinstrumentet. Ett sådant derivat avskiljs inte från värdinstrumentet, eftersom IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser* kräver att valutakursvinster och -förluster på monetära poster ska redovisas i resultatet.

d) Ett inbäddat valutaderivat i ett värdkontrakt som är ett försäkringsavtal eller inte ett finansiellt instrument (såsom ett avtal att köpa eller sälja en icke-finansiell post där priset är uttryckt i en utländsk valuta) är nära förknippat med värdkontraktet såvida det inte har fått någon hävstångseffekt, inte innehåller ett optionsinslag och kräver betalningar uttryckta i en av de följande valutorna:

i) Den funktionella valutan för någon viktig avtalspart.

ii) Den valuta i vilken priset på den anknutna vara eller tjänst som förvärvas eller levereras rutinmässigt noteras i kommersiella transaktioner över hela världen (såsom amerikanska dollar för råoljetransaktioner).

iii) En valuta som är vanligt förekommande i avtal om köp eller försäljning av icke-finansiella poster i den ekonomiska miljö där transaktionen äger rum (till exempel en relativt stabil och likvid valuta som vanligen används i lokala affärsuppgörelser eller utrikeshandel).

e) Ett inbäddat derivat som är en option med rätt till förtida inlösen, som är inbäddad i en räntestripfordran eller nollkupongstrip, är nära förknippat med värdkontraktet förutsatt att värdkontraktet (i) initialt uppkom genom att skilja rätten att erhålla avtalsenliga kassaflöden från ett finansiellt instrument som, i sig, inte innehåller ett inbäddat derivat och (ii) inte innehåller villkor som inte är angivna i det ursprungliga värdkontraktet.

▼M54

f) Ett inbäddat derivat i ett värdavtal som är ett leasingavtal är nära förknippat med värdavtalet om det inbäddade derivatet är i) ett inflationsbundet index, såsom ett index av leasingbetalningar mot ett konsumentprisindex (förutsatt att leasingavtalet inte har en hävstångseffekt och att indexet är knutet till inflation i företagets egna ekonomiska miljö), ii) variabla leasingavgifter som bygger på försäljning eller iii) variabla leasingavgifter som bygger på rörliga räntor.

▼M53

g) Ett så kallat ”unit link”-villkor som är inbäddad i ett finansiellt värdinstrument eller värdförsäkringsavtal är nära förknippat med värdinstrumentet eller värdkontraktet om de andelsnoterade betalningarna värderas till aktuella andelsvärden som återspeglar det verkliga värdet på fondens tillgångar. Ett så kallat ”unit-link”-villkor är ett avtalsvillkor som kräver betalningar noterade i andelar av en intern eller extern investeringsfond.

▼M53

h) Ett derivat inbäddat i ett försäkringsavtal är nära förknippat med värdförsäkringsavtal om det inbäddade derivatet och värdförsäkringsavtalet är så beroende av varandra att ett företag inte kan värdera det inbäddade derivatet separat (det vill säga utan att beakta värdkontraktet).

Instrument som innehåller inbäddade derivat

B4.3.9 Enligt vad som anges i punkt B 4.3.1 måste ett företag när det blir part i ett sammansatt kontrakt med en värd som inte är en tillgång inom tillämpningsområdet för denna standard och med ett eller flera inbäddade derivat enligt punkt 4.3.3 identifiera varje sådant inbäddat derivat, bedöma huruvida det ska skiljas från värdkontraktet och, för dem som ska avskiljas, värdera derivaten till verkligt värde vid första redovisningstillfället och därefter. Dessa krav kan vara mer komplexa, eller leda till mindre tillförlitliga värderingar, än att värdera hela instrumentet till verkligt värde via resultatet. Av den anledningen är det enligt denna standard tillåtet att identifiera hela det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet.

B4.3.10 Sådan identifiering kan användas oavsett om punkt 4.3.3 kräver att inbäddade derivat ska avskiljas från värdkontraktet eller förbjuder sådan avskiljning. Enligt punkt 4.3.5 berättigas inte identifiering av det sammansatta kontraktet som värderat till verkligt värde via resultatet i de fall som beskrivs i punkt 4.3.5 a och b eftersom detta inte skulle minska komplexiteten eller öka tillförlitligheten.

Ny bedömning av inbäddade derivat

B4.3.11 Enligt punkt 4.3.3 ska ett företag bedöma huruvida ett inbäddat derivat ska avskiljas från värdkontraktet och redovisas som ett derivat när företaget först blir avtalspart. Efterföljande ny bedömning är förbjuden, utom när det sker en ändring i avtalsvillkoren som i betydande utsträckning modifierar de kassaflöden som annars skulle krävas enligt kontraktet. I det fallet krävs en ny bedömning. Ett företag avgör huruvida en modifiering av kassaflödena är betydande genom att beakta i vilken omfattning de förväntade framtida kassaflöden som är förenade med det inbäddade derivatet, värdkontraktet eller båda har ändrats och om ändringen är betydande i förhållande till de tidigare förväntade kassaflödena enligt kontraktet.

B4.3.12 Punkt B4.3.11 tillämpas inte på inbäddade derivat i kontrakt som förvärvats i

a) ett rörelseförvärv (enligt definition i IFRS 3 *Rörelseförvärv*),

b) ett rörelseförvärv som inbegriper företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande enligt beskrivningen i punkterna B1–B4 i IFRS 3, eller

c) vid bildandet av ett joint venture enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*

eller en möjlig ny bedömning av dem per förvärvstidpunkten ([1]).

([1]) IFRS 3 behandlar förvärvet av kontrakt med inbäddade derivat i ett rörelseförvärv.

▼M53

Omklassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 4.4)

Omklassificering av finansiella tillgångar

B4.4.1 Enligt punkt 4.4.1 ska företaget omklassificera finansiella tillgångar om företaget ändrar sin affärsmodell för förvaltning av dessa finansiella tillgångar. Sådana förändringar förväntas inträffa mycket sällan. Sådana ändringar fastställs av företagets verkställande ledning till följd av yttre eller inre förändringar och måste vara betydande för företagets verksamhet och påvisbara för externa parter. En förändring i ett företags affärsmodell kommer således endast att inträffa när företaget antingen börjar eller upphör med att utöva en verksamhet som är av betydelse för dess verksamhet, t.ex. när företaget har förvärvat, löst eller avslutat ett affärsområde. Exempel på en ändring av affärsmodellen inkluderar följande:

a) Ett företag har en portfölj med kommersiella lån som det innehar för att sälja på kort sikt. Företaget förvärvar ett bolag som förvaltar kommersiella lån och har en affärsmodell som innehar lånen för att samla in avtalsenliga kassaflöden. Portföljen av kommersiella lån är inte längre till försäljning, och portföljen förvaltas nu tillsammans med de förvärvade kommersiella lånen och alla innehas för att samla in de avtalsenliga kassaflödena.

b) Ett företag för finansiella tjänster beslutar att stänga sin hypotekslåneverksamhet. Företagen godkänner inte längre nya affärer och företaget för finansiella tjänster marknadsför aktivt sin hypotekslåneportfölj till försäljning.

B4.4.2 En förändring av målet för företagets affärsmodell måste göras före dagen för omklassificeringen. Om exempelvis ett företag för finansiella tjänster den 15 februari beslutar att stänga sin hypotekslåneverksamhet och därför måste omklassificera alla berörda finansiella tillgångar den 1 april (dvs. den första dagen i företagets nästa rapporteringsperiod) ska det inte godkänna ny hypotekslåneverksamhet eller på annat sätt bedriva någon verksamhet i enlighet med sin tidigare affärsmodell efter den 15 februari.

B4.4.3 Följande är inte förändringar i affärsmodellen:

a) En ändrad avsikt med anknytning till vissa finansiella tillgångar (även i fall av betydande förändringar i marknadsförhållanden).

b) Att en viss marknad för finansiella tillgångar tillfälligt försvinner.

c) En överföring av finansiella tillgångar mellan delar av företaget med olika affärsmodeller.

VÄRDERING (KAPITEL 5)

Första värderingen (avsnitt 5.1)

B5.1.1 Det verkliga värdet för ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället är vanligen transaktionspriset (dvs. det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits, se även punkt B5.1.2A och IFRS 13). Om en del av den ersättning som erlagts eller erhållits

▼M53

gäller något annat än det finansiella instrumentet ska ett företag emellertid värdera det verkliga värdet för det finansiella instrumentet. Exempelvis kan det verkliga värdet för ett räntefritt långfristigt lån eller en långfristig fordran värderas som nuvärdet av alla framtida kontantbetalningar diskonterade till rådande marknadsränta (marknadsräntor) för ett likartat instrument (likartat i fråga om valuta, villkor, typ av ränta och andra faktorer) med ett likartat kreditbetyg. Ytterligare utlånat belopp är en kostnad eller minskning av intäkt såvida det inte uppfyller villkoren för redovisning som någon annan typ av tillgång.

B5.1.2 Om ett företag ger ut ett lån med en ränta som inte motsvarar marknadsräntan (exempelvis 5 procent när marknadsräntan för likartade lån är 8 procent) och erhåller ett arvode i förskott som ersättning redovisar företaget lånet till sitt verkliga värde, det vill säga efter avdrag för den avgift som det tar emot.

B5.1.2A Det bästa belägget för verkligt värde på ett finansiellt instrument vid första redovisningstillfället är vanligen transaktionspriset (dvs. det verkliga värdet för den ersättning som erlagts eller erhållits, se även IFRS 13). Om ett företag fastställer att det verkliga värdet vid första redovisningstillfället skiljer sig från transaktionspriset enligt punkt 5.1.1A ska företaget redovisa instrumentet per detta datum enligt följande:

a) Enligt den värdering som krävs i punkt 5.1.1 om detta verkliga värde bevisas genom ett noterat pris på en aktiv marknad för en identisk tillgång eller skuld (dvs. indata på Nivå 1) eller baseras på en värderingsteknik som endast använder uppgifter från observerbara marknader. Ett företag ska redovisa skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset som vinst eller förlust.

b) I alla andra fall enligt den värdering som krävs i punkt 5.1.1, justerad för att senarelägga redovisningen i resultatet av skillnaden mellan det verkliga värdet vid första redovisningstillfället och transaktionspriset. Efter första redovisningstillfället ska företaget endast redovisa denna senarelagda skillnad som vinst eller förlust till den del den uppkommer på grund av en förändrad faktor (inklusive tid) som marknadsaktörer skulle beakta vid prissättning av tillgången eller skulden.

Efterföljande värdering (avsnitten 5.2 och 5.3)

B5.2.1 Om ett finansiellt instrument som tidigare redovisades som en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via resultatet och dess verkliga värde sjunker under noll är det en finansiell skuld som värderas i enlighet med punkt 4.2.1. Dock värderas alltid sammansatta kontrakt med värdkontrakt som är tillgångar inom tillämpningsområdet för denna standard i enlighet med punkt 4.3.2.

B5.2.2 Följande exempel åskådliggör redovisningen av transaktionskostnader vid den första och efterföljande värderingen av en finansiell tillgång värderad till verkligt värde med förändringar via övrigt totalresultat i enlighet med antingen punkt 5.7.5 eller 4.1.2A. Ett företag förvärvar finansiella tillgångar för 100 VE plus en provision om 2 VE. Vid det första redovisningstillfället redovisas tillgången till 102 VE. Rapporteringsperioden löper ut en dag senare, när det noterade marknadspriset för tillgången är 100 VE. Om tillgången säljs skulle en provision om 3 VE betalas. Vid denna tidpunkt värderar företaget tillgången till 100 VE (utan att beakta eventuell provision vid försäljning) och en förlust om 2 VE redovisas i övrigt totalresultat. Om den finansiella tillgången värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A periodiseras transaktionskostnaderna i resultatet genom användande av effektivräntemetoden.

▼**M53**

B5.2.2A Den efterföljande värderingen av en finansiell tillgång eller finansiell skuld och den efterföljande redovisningen av vinster och förluster som beskrivs i punkt B5.1.2A ska överensstämma med kraven i denna standard.

Investeringar i egetkapitalinstrument och avtal avseende dessa investeringar

B5.2.3 Alla investeringar i egetkapitalinstrument och avtal avseende dessa instrument måste värderas till verkligt värde. Under vissa begränsade omständigheter kan dock anskaffningsvärdet vara en lämplig uppskattning av det verkliga värdet. Detta kan vara fallet om mer aktuell information inte finns tillgänglig i tillräcklig utsträckning för värdering till verkligt värde, eller om det finns ett brett intervall av möjliga värderingar till verkligt värde och anskaffningsvärdet utgör den bästa uppskattningen av det verkliga värdet inom detta intervall.

B5.2.4 Indikatorer på att anskaffningsvärdet inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet är följande:

a) En betydande förändring i investeringsobjektets resultat jämfört med delmål, planer och budgetar.

b) Förändrade förväntningar om att investeringsobjektets tekniska produkts delmål kommer att uppnås.

c) En betydande förändring på marknaden för investeringsobjektets eget kapital eller dess produkter eller potentiella produkter.

d) En betydande förändring i den globala ekonomin eller den ekonomiska miljö där investeringsobjektet är verksam.

e) En betydande förändring i jämförbara företags resultat eller i de värderingar som följer av den totala marknaden.

f) Interna frågor med avseende på investeringsobjektet som bedrägeri, kommersiella konflikter, tvistemål, ändringar i förvaltning eller strategi.

g) Bevis från externa transaktioner i investeringsobjektets eget kapital, antingen av investeringsobjektet (t.ex. en ny emission av aktiekapital), eller genom överföringar av egetkapitalinstrument mellan tredje parter.

B5.2.5 Förteckningen i punkt B5.2.4 är inte uttömmande. Ett företag ska använda all information om investeringsobjektets resultat och verksamhet som blir tillgänglig efter det första redovisningstillfället. I den mån sådana relevanta faktorer föreligger kan de tyda på att anskaffningsvärdet inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet. I sådana fall ska företaget göra en värdering till verkligt värde.

B5.2.6 Anskaffningsvärde är aldrig den bästa uppskattningen av verkligt värde för investeringar i börsnoterade värdepapper (eller avtal om noterade egetkapitalinstrument).

▼M53

Värdering av upplupet anskaffningsvärde (avsnitt 5.4)

Effektivräntemetoden

B5.4.1 När ett företag tillämpar effektivräntemetoden fastställer det avgifter som är en integrerad del av effektivräntan för ett finansiellt instrument. En beskrivning av avgifter för finansiella tjänster får inte vara ett tecken på arten av och innehållet i de tjänster som tillhandahålls. Avgifter som ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument behandlas som en justering av effektivräntan, såvida inte det finansiella instrumentet värderas till verkligt värde med förändringar i verkligt värde redovisade i resultatet. I sådana fall ska avgifterna redovisas som intäkt eller kostnad när instrumentet redovisas för första gången.

B5.4.2 Avgifter som ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument omfattar följande:

a) Avgifter som företaget erhållit avseende utgivande eller förvärv av en finansiell tillgång. Sådana avgifter får omfatta ersättning för sådan verksamhet som utvärdering av låntagarens finansiella ställning, utvärderings- och registreringsgarantier, säkerheter och andra säkringsarrangemang, förhandling om instrumentets villkor, förberedelse och behandling av handlingar och fullbordande av transaktionen. Dessa avgifter är en integrerad del av att skapa ett engagemang i det resulterande finansiella instrumentet.

b) Avgifter som företaget erhållit för att skapa ett åtagande att ge ut ett lån om låneåtagandet inte värderas i enlighet med punkt 4.2.1 a och det är sannolikt att företaget kommer att ingå ett specifikt lånearrangemang. Dessa avgifter betraktas som kompensation för ett kontinuerligt engagemang med förvärv av ett finansiellt instrument. Om åtagandet löper ut utan att företaget ger ut lånet redovisas avgiften som intäkter vid utgången av åtagandet.

c) Anskaffningsavgifter som betalas vid emittering av finansiella skulder som värderas till upplupet anskaffningsvärde. Dessa avgifter är en integrerad del av ett engagemang i en finansiell skuld. Ett företag gör åtskillnad mellan avgifter och kostnader som är en integrerad del av effektivräntan för den finansiella skulden från anskaffningsavgifter och transaktionskostnader som avser rätten att tillhandahålla tjänster, såsom investeringsförvaltningstjänster.

B5.4.3 Avgifter som inte ingår i effektivräntan för ett finansiellt instrument och som redovisas i enlighet med IFRS 15 omfattar

a) avgifter som tas ut för förvaltning av ett lån,

b) avgifter för åtagande för att ge ut ett lån när låneåtagandet inte värderas i enlighet med punkt 4.2.1 a och det är osannolikt att ett särskilt lånearrangemang kommer att ingås, och

c) avgifter som företaget erhållit för syndikering av lån och som det inte behåller någon del av (eller behåller en del till samma effektivränta för jämförbar risk som andra deltagare).

▼**M53**

B5.4.4 När ett företag tillämpar effektivräntemetoden periodiserar företaget vanligen avgifter, erlagda eller erhållna räntepunkter, transaktionskostnader och andra premier eller rabatter som innefattas i beräkningen av effektivräntan över det finansiella instrumentets förväntade löptid. Emellertid används en kortare period om detta är den period till vilken avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna är hänförliga. Detta är fallet när den variabel till vilken avgifterna, de erlagda eller erhållna räntepunkterna, transaktionskostnaderna, premierna eller rabatterna justeras till marknadsräntor innan det finansiella instrumentets förväntade förfallotidpunkt. I ett sådant fall är den lämpliga periodiseringsperioden perioden för nästa sådan räntejustering. Exempelvis, om en premie eller en rabatt på ett finansiellt instrument med rörlig ränta återspeglar den ränta som har ackumulerats för ett finansiellt instrument sedan räntan senast betalades, eller förändringar i marknadsräntor sedan den rörliga räntan sattes om enligt marknadsräntorna, kommer den att periodiseras till nästa datum när den rörliga räntan sätts om utifrån marknadsräntorna. Detta beror på att premien eller rabatten är hänförlig till perioden för nästa räntesättningsdatum eftersom den variabel till vilken premien eller rabatten är hänförlig (dvs. räntesatsen) sätts om enligt marknadsräntorna per detta datum. Om premien eller rabatten däremot är följden av en ändring i kreditspreaden för den rörliga ränta som är angiven i det finansiella instrumentet, eller andra variabler som inte sätts om enligt marknadsräntorna, periodiseras den emellertid över det finansiella instrumentets förväntade löptid.

B5.4.5 När det gäller finansiella tillgångar med rörlig ränta och finansiella skulder med rörlig ränta ändrar regelbundna nya uppskattningar av kassaflödena i syfte att återspegla förändringar i marknadsräntan effektivräntan. Om en finansiell tillgång med rörlig ränta eller en finansiell skuld med rörlig ränta redovisas vid första redovisningstillfället till ett belopp som motsvarar det nominella belopp som ska erhållas eller erläggas vid förfall, har en ny uppskattning av de framtida räntebetalningarna vanligen ingen betydande inverkan på tillgångens eller skuldens redovisade värde.

B5.4.6 Om ett företag reviderar sina uppskattningar av utbetalningar eller inbetalningar (exklusive modifieringar i enlighet med punkt 5.4.3 och förändringar i uppskattningar av förväntade kreditförluster) ska det justera den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde eller upplupet anskaffningsvärde för en finansiell skuld (eller en grupp av finansiella instrument) för att återspegla faktiska och reviderade uppskattade avtalsenliga kassaflöden. Företaget gör en ny beräkning av det redovisade bruttovärdet för den finansiella tillgången eller den finansiella skuldens upplupna anskaffningsvärde som nuvärdet av de uppskattade framtida avtalsenliga kassaflöden som diskonteras till det finansiella instrumentets ursprungliga effektivränta (eller den kreditjusterade effektivräntan för köpta eller utgivna kreditförsämrade finansiella tillgångar) eller, i tillämpliga fall, den reviderade effektivräntа som har beräknats enligt punkt 6.5.10. Justeringen redovisas som intäkt eller kostnad i resultatet.

B5.4.7 I vissa fall anses en finansiell tillgång vara kreditförsämrad vid första redovisningstillfället eftersom kreditrisken som är mycket hög, och vid ett köp förvärvas den till betydande rabatt. Ett företag är skyldigt att inkludera de initiala förväntade kreditförlusterna i de uppskattade kassaflödena när det beräknar den kreditjusterade effektivräntan för finansiella tillgångar som anses vara köpta eller utgivna kreditförsämrade tillgångar vid första redovisningstillfället. Detta innebär dock inte att en kreditjusterad effektivränta bör tillämpas enbart på grund av att den finansiella tillgången har hög kreditrisk vid första redovisningstillfället.

▼M53

Transaktionskostnader

B5.4.8 Transaktionskostnader omfattar avgifter och provisioner till ombud (inklusive anställda som agerar som försäljningsombud), rådgivare, mäklare, handlare, avgifter till myndigheter och börser samt omsättningsskatter. Transaktionskostnader omfattar inte premier eller rabatter, finansieringskostnader eller interna administrationskostnader eller hanteringskostnader.

Bortskrivning

B5.4.9 Bortskrivning kan gälla en finansiell tillgång i sin helhet eller en del av den. Till exempel: Ett företag planerar att upprätthålla säkerheten för en finansiell tillgång och förväntar sig att återvinna högst 30 procent av den finansiella tillgången från säkerheten. Om företaget inte har några rimliga utsikter att återvinna de ytterligare kassaflödena från den finansiella tillgången ska det skriva bort resterande 70 procent av den finansiella tillgången.

Nedskrivningar (avsnitt 5.5)

Kollektiv och individuell bedömningsgrund

B5.5.1 För att uppnå målet att redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid för betydande ökningar av kreditrisk efter det första redovisningstillfället kan det vara nödvändigt att utföra bedömningen av betydande ökningar av kreditrisk på kollektiv basis genom att beakta information som tyder på betydande ökningar av kreditrisker för till exempel en grupp eller en undergrupp av finansiella instrument. Detta syftar till att säkerställa att ett företag uppfyller målet att redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid när det förekommer stora ökningar av kreditrisken, även om bevis på betydande ökningar av kreditrisken på individuell instrumentnivå ännu inte finns tillgängliga.

B5.5.2 Förväntade kreditförluster för återstående löptid förväntas i allmänhet redovisas innan ett finansiellt instrument är förfallet till betalning. Normalt ökar kreditrisken betydligt innan ett finansiellt instrument har förfallit till betalning eller andra eftersläpande faktorer som är specifika för låntagaren (t.ex. en modifiering eller omstrukturering) kan iakttas. När rimliga och verifierbara uppgifter som är mer långsiktiga än information om förfall till betalning är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser måste dessa användas för att bedöma förändringar i kreditrisken.

B5.5.3 Beroende på de finansiella instrumentens art och den kreditriskinformation som finns tillgänglig för särskilda grupper av finansiella instrument kanske ett företag emellertid inte kan fastställa betydande förändringar i kreditrisk för enskilda finansiella instrument innan det finansiella instrumentet är förfallet till betalning. Detta kan vara fallet för finansiella instrument såsom lån till privatpersoner för vilka det finns lite eller ingen uppdaterad kreditriskinformation som erhålls rutinmässigt och övervakas för ett individuellt instrument tills en kund bryter mot avtalsvillkoren. Om förändringar i kreditrisken för enskilda finansiella instrument inte fångas upp innan de är förfallna till betalning skulle en förlustreserv som endast baseras på kreditinformation med avseende på ett enskilt finansiellt instrument inte representera förändringarna i kreditrisk sedan det första redovisningstillfället på ett rättvist sätt.

▼**M53**

B5.5.4 Under vissa omständigheter har ett företag inte rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser för att värdera förväntade kreditförluster för återstående löptid på enskild instrumentbasis. I detta fall ska de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid redovisas på kollektiv basis som beaktar övergripande kreditriskinformation. Denna övergripande kreditriskinformation ska omfatta inte bara information om förfall till betalning, utan också all relevant kreditinformation, inklusive långsiktig makroekonomisk information, i syfte att ungefärligen beräkna resultatet av redovisningen av de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid när det har skett en betydande ökning av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället på enskild instrumentnivå.

B5.5.5 För att fastställa betydande ökningar av kreditrisk och redovisning av en förlustreserv på kollektiv basis kan ett företag gruppera finansiella instrument på grundval av gemensamma kreditriskegenskaper i syfte att underlätta en analys som är utformad så att betydande ökningar av kreditrisk kan identifieras i god tid. Företaget får inte dölja denna information genom att gruppera finansiella instrument med olika riskegenskaper. Exempel på gemensamma kreditriskegenskaper kan omfatta, men är inte begränsade till

a) instrumenttyp,

b) kreditriskbetyg,

c) typ av säkerhet,

d) tidpunkt för det första redovisningstillfället,

e) återstående löptid,

f) bransch,

g) låntagarens geografiska plats, och

h) säkerhetens värde i förhållande till den finansiella tillgången, om den påverkar sannolikheten för ett fallissemang (t.ex. lån utan regressrätt i vissa jurisdiktioner eller belåningsgrad).

B5.5.6 Punkt 5.5.4 kräver att förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas för alla finansiella instrument för vilka kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället. För att uppfylla detta mål ska företaget, om det inte kan gruppera finansiella instrument för vilka kreditrisken anses ha ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället baserat på gemensamma kreditriskegenskaper, redovisa förväntade kreditförluster för återstående löptid för en del av de finansiella tillgångar för vilka kreditrisken anses ha ökat betydligt. Sammanslagning av finansiella instrument för att bedöma om det föreligger förändringar i kreditrisk på kollektiv basis kan förändras över tiden allt eftersom ny information blir tillgänglig om individuella finansiella instrument eller grupper av finansiella instrument.

▼M53

Tidpunkt för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid

B5.5.7 Bedömningen av huruvida förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas grundar sig på betydande ökningar i fråga om sannolikheten eller risken för fallissemang sedan det första redovisningstillfället (oavsett om ett finansiellt instrument har justerats för att återspegla en ökad kreditrisk) i stället för på bevisning av att en finansiell tillgång är kreditförsämrad på balansdagen eller att ett faktiskt fallissemang inträffar. I allmänhet kommer det att ske en betydande ökning av kreditrisken innan en finansiell tillgång blir kreditförsämrad eller ett faktiskt fallissemang inträffar.

B5.5.8 För låneåtaganden beaktar företaget förändringar i risken för fallissemang på det lån som ett låneåtagande avser. För finansiella garantiavtal beaktar företaget förändringarna i risken för att den angivna låntagaren inte kommer att fullgöra sina skyldigheter enligt kontraktet.

B5.5.9 Betydelsen av en förändring i kreditrisk sedan det första redovisningstillfället beror på risken för ett fallissemang vid första redovisningstillfället. Därmed kommer en viss ändring, i absoluta tal, av risken för ett fallissemang att vara större för ett finansiellt instrument med en lägre ursprunglig risk för fallissemang jämfört med ett finansiellt instrument med en högre ursprunglig risk för fallissemang.

B5.5.10 Risken för fallissemang för finansiella instrument som har jämförbara kreditrisker är högre ju längre instrumentets förväntade löptid är. Exempelvis är risken för fallissemang för en obligation med AAA-rating med en förväntad löptid på 10 år högre än den för en AAA-ratad obligation med en förväntad löptid på fem år.

B5.5.11 På grund av förhållandet mellan den förväntade löptiden och risken för fallissemang kan förändringar i kreditrisk inte bedömas enbart genom att jämföra förändringen i den absoluta risken för fallissemang över tiden. Till exempel, om risken för fallissemang för ett finansiellt instrument med en förväntad löptid på 10 år vid första redovisningstillfället är identisk med risken för fallissemang för det finansiella instrumentet när dess förväntade löptid i en efterföljande period endast är fem år, kan detta tyda på en ökning av kreditrisken. Detta beror på att risken för fallissemang under den förväntade löptiden vanligtvis sjunker med tiden om kreditrisken är oförändrad och det finansiella instrumentet är närmare förfallodatumet. För finansiella instrument som endast har betydande betalningsskyldigheter nära det finansiella instrumentets förfallodag kanske risken för ett fallissemang dock inte nödvändigtvis minskar med tiden. I sådana fall bör ett företag också beakta andra kvalitativa faktorer som skulle visa om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

B5.5.12 Ett företag kan tillämpa olika strategier vid bedömningen av om kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället eller vid värdering av förväntade kreditförluster. Ett företag kan tillämpa olika strategier för olika finansiella instrument. En metod som inte inkluderar en uttrycklig sannolikhet för fallissemang som indata i sig, t.ex. en metod baserad på kreditförlustprocent, kan överensstämma med kraven i denna standard, förutsatt att ett företag har förmåga att skilja förändringarna i risken för ett fallissemang från förändringarna i andra faktorer bakom förväntade kreditförluster, såsom säkerhet, och beaktar följande vid bedömningen:

▼**M53**

a) Förändringar i risken för ett fallissemang sedan det första redovisningstillfället.

b) Det finansiella instrumentets förväntade löptid.

c) Rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser som kan påverka kreditrisken.

B5.5.13 Metoderna för att avgöra om kreditrisken har ökat avsevärt för ett finansiellt instrument sedan det första redovisningstillfället ska beakta egenskaperna hos det finansiella instrumentet (eller gruppen av finansiella instrument) och mönster av tidigare fallisemang för jämförbara finansiella instrument. Trots kravet i punkt 5.5.9 för finansiella instrument för vilka fallissemangsmönstren inte är koncentrerade till en viss punkt under det finansiella instrumentets förväntade löptid kan ändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna vara en rimlig uppskattning av förändringarna av risken för att ett fallissemang inträffar under hela löptiden. I sådana fall kan ett företag använda förändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna för att avgöra om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället, såvida omständigheterna inte visar att en löptidsbedömning är nödvändig.

B5.5.14 För vissa finansiella instrument, eller under vissa omständigheter, är det dock inte lämpligt att använda förändringar i risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna för att avgöra om förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas. Till exempel kan förändringar i risken för ett fallissemang under de 12 kommande månaderna inte vara en lämplig grund för att avgöra huruvida kreditrisken har ökat för ett finansiellt instrument med en löptid på mer än 12 månader när

a) ett finansiellt instrument endast har betydande betalningsskyldigheter efter de 12 kommande månaderna,

b) ändringar i relevanta makroekonomiska eller andra kreditrelaterade faktorer inträffar som inte tar tillräcklig hänsyn till risken för fallissemang under de 12 kommande månaderna, eller

c) förändringar i kreditrelaterade faktorer endast inverkar på den kreditrisk som är förknippad med det finansiella instrumentet (eller har en mer uttalad effekt) efter 12 månader.

Bedömning av om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället

B5.5.15 Vid fastställande av huruvida redovisningen av förväntade kreditförluster för återstående löptid krävs ska företaget beakta rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som kan påverka kreditrisken för ett finansiellt instrument, i enlighet med punkt 5.5.17 c. Ett företag behöver inte företa någon omfattande informationssökning för att fastställa om kreditrisken har ökat betydligt sedan det första redovisningstillfället.

▼**M53**

B5.5.16 Kreditriskanalys är en övergripande analys som beaktar många olika faktorer. Huruvida en särskild faktor är relevant, och dess betydelse i förhållande till andra faktorer, beror på typen av produkt, egenskaper hos de finansiella instrument och låntagaren samt den geografiska regionen. Företaget ska ta hänsyn till rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som är relevanta för det specifika finansiella instrument som bedöms. Vissa faktorer eller indikatorer kan dock inte identifieras med avseende på ett enskilt finansiellt instrument. I sådana fall ska faktorerna eller indikatorerna bedömas för lämpliga portföljer, grupper av portföljer eller delar av en portfölj med finansiella instrument för att avgöra om kravet i punkt 5.5.3 om redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid har uppfyllts.

B5.5.17 Följande icke-uttömmande förteckning över information kan vara relevant vid bedömningen av förändringar i kreditrisk:

a) Betydande förändringar i interna prisindikatorer för kreditrisk till följd av förändringar i kreditrisken sedan starten, inklusive, men inte begränsat till, den kreditspread som skulle bli resultatet om ett visst finansiellt instrument eller liknande finansiella instrument med samma villkor och samma motpart nyligen har gett ut eller emitterats vid balansdagen.

b) Andra förändringar i räntan eller villkor för ett befintligt finansiellt instrument som skulle ha varit avsevärt annorlunda om instrumentet nyligen getts ut eller emitterats vid balansdagen (såsom strängare villkor, större volymer av säkerheter eller garantier eller högre inkomsttäckning) på grund av förändringar i kreditrisken för det finansiella instrumentet sedan det första redovisningstillfället.

c) Betydande förändringar av externa marknadsindikatorer för kreditrisker för ett visst finansiellt instrument eller liknande finansiella instrument med samma förväntade löptid. Förändringar i marknadsindikatorer för kreditrisker omfattar, men är inte begränsade till följande:

   i) Kreditspreaden.

   ii) Priser på ”credit default swaps” på låntagaren.

   iii) Den tid eller i vilken utsträckning det verkliga värdet för en finansiell tillgång har varit lägre än dess upplupna anskaffningsvärde.

   iv) Övrig marknadsinformation med anknytning till låntagaren, t.ex. förändringar i priset på låntagarens skuld och egetkapitalinstrument.

d) En faktisk eller förväntad betydande förändring av det finansiella instrumentets externa kreditbetyg.

e) En faktisk eller förväntad intern kreditbetygsförsämring för låntagaren eller minskning av beteendemässig scoring som används för att bedöma kreditrisker internt. Interna kreditbetyg och intern beteendemässig scoring är tillförlitligare om de tilldelas externa kreditbetyg eller stöds av fallissemangstudier.

▼**M53**

f) Nuvarande eller prognostiserade negativa förändringar i affärsvillkor eller finansiella eller ekonomiska villkor som förväntas orsaka en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser, såsom en faktisk eller förväntad ränteökning eller en faktisk eller förväntad betydande ökning av arbetslösheten.

g) En faktisk eller förväntad betydande förändring av låntagarens rörelseresultat. Exempel på detta är faktiska eller förväntade minskade intäkter eller marginaler, ökade driftsrisker, rörelsekapitalbrister, minskad tillgångskvalitet, ökad hävstångseffekt på rapporten över finansiell ställning, likviditet, förvaltningsproblem eller förändringar i tillämpningsområdet eller den organisatoriska strukturen (t.ex. om en del av verksamheten avvecklas) som resulterar i en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser.

h) Betydande ökningar av kreditrisker för andra finansiella instrument tillhörande samma låntagare.

i) En faktisk eller förväntad väsentlig negativ förändring i de rättsliga, ekonomiska eller tekniska villkor hos låntagaren som resulterar i en betydande förändring i låntagarens förmåga att uppfylla sina skuldförpliktelser, såsom en nedgång i efterfrågan på låntagarens försäljningsprodukt på grund av en förändrad teknik.

j) Betydande förändringar i värdet på säkerheten på förpliktelsen eller i kvaliteten på garantier från tredje part eller kreditförstärkningar, som förväntas minska låntagarens ekonomiska incitament att genomföra överenskomna avtalsenliga betalningar eller på annat sätt påverka sannolikheten för ett fallissemang. Om säkerhetens värde minskar eftersom bostadspriserna sjunker har låntagare i vissa jurisdiktioner större incitament att inte betala sina lån.

k) En betydande förändring i kvaliteten på den garanti som en aktieägare tillhandahåller (eller en enskild persons föräldrar) om aktieägaren (eller föräldrarna) har ett incitament och finansiell förmåga att förebygga fallissemang genom kapital eller kassatillskott.

l) Betydande förändringar, exempelvis sänkt finansiellt stöd från ett moderföretag eller andra närstående företag eller en faktisk eller förväntad väsentlig förändring av kvaliteten på kreditförstärkningen, som förväntas minska låntagarens ekonomiska incitament att genomföra överenskomna avtalsenliga betalningar. Förstärkningar av kreditkvalitet eller stöd inkluderar hänsyn till den finansiella situationen för garanten och/eller, för räntor emitterade i värdepapperiseringar, huruvida underställda räntor förväntas kunna absorbera förväntade kreditförluster (till exempel för de lån som ligger till grund för säkerheten).

m) Förväntade förändringar av lånedokumentationen, inklusive ett förväntat avtalsbrott som kan leda till förpliktelser om undantag eller ändringar, senarelagd räntebetalning på grund av helgdag, ränteupptrappningar, som kräver ytterligare säkerheter eller garantier, eller andra ändringar av den avtalsmässiga ramen för instrumentet.

▼**M53**

n) Betydande förändringar i det förväntade resultatet och beteendet för låntagaren, inklusive förändringar i betalningsstatus för låntagare i gruppen (exempelvis en ökning av det förväntade antalet eller omfattningen av försenade betalningar eller en betydande ökning av det förväntade antalet kreditkortslåntagare som förväntas närma sig eller överskrider sin kreditgräns eller som förväntas betala lägsta tillåtna månadsbelopp).

o) Förändringar i företagets kredithanteringspraxis i förhållande till ett finansiellt instrument; det vill säga att baserat på nya indikatorer på förändringar i kreditrisken för ett finansiellt instrument förväntas företagets kreditriskhantering bli mer aktiv eller att inriktas på förvaltningen av instrumentet, inklusive att instrumentet blir mer noggrant övervakat eller kontrollerat, eller att företaget specifikt ingriper hos låntagaren.

p) Information om förfall till betalning inklusive den motbevisbara presumtionen enligt punkt 5.5.11.

B5.5.18 I vissa fall kan de kvalitativa och icke-statistiska kvantitativa uppgifter som finns tillgängliga vara tillräckliga för att fastställa att ett finansiellt instrument har uppfyllt kriteriet för redovisning av en förlustreserv till ett belopp som motsvarar förväntade kreditförluster för återstående löptid. Uppgifterna behöver alltså inte flöda genom en statistisk modell eller kreditbetygsprocess för att avgöra om det har skett en betydande ökning av den kreditrisk som är förknippad med det finansiella instrumentet. I andra fall kanske ett företag måste beakta andra uppgifter, inklusive uppgifter från dess statistiska modeller eller kreditbetygsprocesser. Alternativt kan företaget basera bedömningen på båda typerna av uppgifter, det vill säga kvalitativa faktorer som inte fångas upp genom den interna betygsmetoden och en specifik intern betygskategori på balansdagen, med beaktande av kreditriskegenskaperna vid första redovisningstillfället, om båda typerna av uppgifter är relevanta.

Motbevisbar presumtion mer än 30 dagar efter förfallodagen

B5.5.19 Den motbevisbara presumtionen enligt punkt 5.5.11 är inte en absolut indikator för att förväntade kreditförluster för återstående löptid bör redovisas, men antas vara den senaste tidpunkt då sådana kreditförluster bör redovisas, även vid användning av långsiktiga uppgifter (inklusive makroekonomiska faktorer på portföljnivå).

B5.5.20 Ett företag kan motbevisa denna presumtion. Det kan dock göra detta endast om det har rimliga och verifierbara uppgifter som visar att även om avtalsenliga betalningar blir förfallna till betalning med mer än 30 dagar innebär inte detta någon betydande ökning av kreditrisken för ett finansiellt instrument. När en betalning t.ex. uteblev till följd av ett administrativt förbiseende, i stället för till följd av låntagarens ekonomiska svårigheter, eller om företaget har tillgång till historiska belägg som visar att det inte föreligger något samband mellan betydande ökningar av risken för ett fallissemang och finansiella tillgångar som är förfallna till betalning med mer än 30 dagar, men denna bevisning identifierar ett sådant samband när betalningar är mer än 60 dagar sena.

▼M53

B5.5.21 Ett företag kan inte anpassa tidpunkten för betydande ökningar av kreditrisker och redovisningen av förväntade kreditförluster för återstående löptid till när en finansiell tillgång anses kreditförsämrad eller till ett företags interna definition av fallissemang.

Finansiella instrument som har låg kreditrisk på balansdagen

B5.5.22 Kreditrisken för ett finansiellt instrument anses låg vid tillämpning av punkt 5.5.10 om det finansiella instrumentet har en låg risk för fallissemang, låntagaren har en stark förmåga att uppfylla sina avtalsenliga kassaflödesskyldigheter på kort sikt och negativa förändringar i ekonomiska och affärsmässiga villkor på längre sikt kan, men kommer inte nödvändigtvis att, minska låntagarens förmåga att fullgöra sina avtalsenliga kassaflödesskyldigheter. Finansiella instrument anses inte ha låg kreditrisk när de anses ha en låg risk för förlust enbart på grund av att värdet på säkerheten och det finansiella instrumentet utan den säkerheten inte skulle anses vara en låg kreditrisk. Finansiella instrument anses inte heller ha låg kreditrisk enbart på grund av att de har en mindre risk för fallissemang än företagets övriga finansiella instrument eller i förhållande till kreditrisken i den jurisdiktion inom vilken ett företag bedriver verksamhet.

B5.5.23 För att fastställa huruvida ett finansiellt instrument har låg kreditrisk kan ett företag använda sina interna kreditriskbetyg eller andra metoder som är förenliga med en globalt överenskommen definition av låg kreditrisk och som tar hänsyn till riskerna och den typ av finansiella instrument som ska bedömas. En extern rating som ”investment grade” är ett exempel på ett finansiellt instrument som kan anses ha en låg kreditrisk. Finansiella instrument behöver dock inte ha extern rating för att anses ha en låg kreditrisk. De bör dock anses ha en låg kreditrisk ur ett marknadsaktörsperspektiv med hänsyn tagen till alla villkor och bestämmelser för det finansiella instrumentet.

B5.5.24 Förväntade kreditförluster för återstående löptid redovisas inte för ett finansiellt instrument enbart på grund av att det ansågs ha låg kreditrisk under den föregående rapporteringsperioden och anses inte ha låg kreditrisk på balansdagen. I sådana fall ska ett företag fastställa huruvida det har skett en betydande ökning av kreditrisken efter det första redovisningstillfället och därmed huruvida de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid ska redovisas i enlighet med punkt 5.5.3.

Modifiering

B5.5.25 Under vissa omständigheter kan omförhandling eller modifiering av de avtalsenliga kassaflödena för en finansiell tillgång leda till borttagande av den befintliga finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning i enlighet med denna standard. När modifieringen av en finansiell tillgång leder till ett borttagande av den befintliga finansiell tillgången och den efterföljande redovisningen av den modifierade finansiella tillgången anses den modifierade tillgång vara en ”ny” finansiell tillgång enligt denna standard.

▼M53

B5.5.26 Modifieringens datum ska i enlighet därmed behandlas som den första redovisningen av den finansiella tillgången vid tillämpning av nedskrivningskraven på den modifierade finansiella tillgången. Detta innebär vanligtvis att man värderar förlustreserven till ett belopp som motsvarar 12 månaders förväntade kreditförluster till dess att kraven för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid i punkt 5.5.3 är uppfyllda. Under vissa ovanliga omständigheter efter en modifiering som leder till ett borttagande från rapporten över finansiell ställning av den ursprungliga finansiella tillgången kan det finnas bevis för att den modifierade finansiella tillgången är kreditförsämrad vid första redovisningstillfället, och därmed bör den finansiella tillgången redovisas som en utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång. Detta skulle till exempel kunna inträffa i en situation där det föreligger en betydande modifiering av en nödlidande tillgång som ledde till ett borttagande av den ursprungliga finansiella tillgången från rapporten över finansiell ställning. I ett sådant fall kan det vara möjligt att modifieringen resulterar i en ny finansiell tillgång som är kreditförsämrad vid första redovisningstillfället.

B5.5.27 Om de avtalsenliga kassaflödena från en finansiell tillgång har omförhandlats eller på annat sätt modifierats, men den finansiella tillgången har inte tagits bort från rapporten över finansiell ställning, anses den finansiella tillgången inte automatiskt ha lägre kreditrisk. Ett företag ska bedöma om det skett en betydande ökning av kreditrisken sedan det första redovisningstillfället på grundval av alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser. Detta inbegriper historiska och långsiktiga uppgifter och en bedömning av kreditrisken över den förväntade löptiden för den finansiella tillgången, som ska innehålla uppgifter om de omständigheter som ledde till modifieringen. Bevis för att kriterierna för redovisning av förväntade kreditförluster för återstående löptid inte längre uppfylls får innehålla en beskrivning av aktuella och lägliga betalningar i förhållande till de modifierade avtalsvillkoren. Vanligtvis skulle en kund behöva påvisa genomgående god betalningsmoral under en viss period före kreditrisken anses ha minskat. Till exempel skulle en historik med uteblivna eller ofullständiga betalningar inte normalt raderas genom att en betalning sker i tid efter en modifiering av avtalsvillkoren.

Värdering av förväntade kreditförluster

Förväntade kreditförluster

B5.5.28 Förväntade kreditförluster är en sannolikhetsvägd uppskattning av kreditförluster (dvs. nuvärdet av alla underskott i kassaflöden) under det finansiella instrumentets förväntade löptid. Ett underskott i kassaflöden är skillnaden mellan de kassaflöden som förfaller till ett företag i enlighet med avtalet och de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla. Eftersom förväntade kreditförluster beror på beloppet och tidpunkten för betalningar uppstår en kreditförlust även om företaget förväntar sig att få in betalningen i sin helhet, men senare än enligt avtalet.

B5.5.29 För finansiella tillgångar är en kreditförlust nuvärdet av skillnaden mellan

a) de avtalsenliga kassaflöden som förfaller till ett företag enligt avtalet, och

b) de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla.

▼M53

B5.5.30 För outnyttjade låneåtaganden är en kreditförlust nuvärdet av skillnaden mellan

a) de avtalsenliga kassaflöden som förfaller till företaget om innehavaren av låneåtagandet tar ut lånet, och

b) de kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla om lånet tas ut.

B5.5.31 Företagets uppskattning av förväntade kreditförluster på låneåtaganden ska vara förenlig med dess förväntningar i fråga om hur låneåtagandet kommer att utnyttjas, det vill säga det ska beakta den förväntade andel av låneåtagandet som kommer att vara utnyttjad inom 12 månader från balansdagen vid uppskattning av 12 månaders förväntade kreditförluster samt den förväntade andel av låneåtagandet som kommer att utnyttjas under den förväntade löptiden för låneåtagandet vid uppskattning av förväntade kreditförluster för återstående löptid.

B5.5.32 För ett finansiellt garantiavtal måste företaget göra betalningar endast i händelse av fallissemang från låntagarens sida i enlighet med villkoren i det instrument som garanteras. Därmed är underskott i kassaflöden de förväntade betalningarna för att ersätta innehavaren för en kreditförlust som denne ådrar sig minus eventuella belopp som företaget förväntar sig att erhålla från innehavaren, låntagaren eller någon annan part. Om tillgången är garanterad fullt ut skulle uppskattningen av underskott i kassaflöden för ett finansiellt garantiavtal stämma överens med uppskattningarna av underskott i kassaflöden för den tillgång som omfattas av garantin.

B5.5.33 För en finansiell tillgång som är kreditförsämrad på balansdagen, men som inte är en köpt eller utgiven kreditförsämrad finansiell tillgång, ska företaget beräkna de förväntade kreditförlusterna som skillnaden mellan tillgångens redovisade bruttovärde och nuvärdet av uppskattade framtida kassaflöden diskonterade till den finansiella tillgångens ursprungliga effektivränta. Eventuella justeringar redovisas i resultatet som en nedskrivningsvinst eller -förlust.

▼M54

B5.5.34 Vid värdering av en förlustreserv för en leasingfordran ska de kassaflöden som används för att bestämma de förväntade kreditförlusterna överensstämma med de kassaflöden som används vid värderingen av leasingfordran enligt IFRS 16 *Leasingavtal*.

▼M53

B5.5.35 Ett företag kan använda praktiska hjälpmedel vid värdering av förväntade kreditförluster om de är förenliga med principerna i punkt 5.5.17. Ett exempel på ett praktiskt hjälpmedel är beräkningen av förväntade kreditförluster på kundfordringar med hjälp av en matris. Företaget skulle använda sin erfarenhetshistorik av kreditförluster (justerade vid behov i enlighet med punkterna B5.5.51–B5.5.52) för kundfordringar för uppskattning av antingen 12 månaders förväntade kreditförluster eller förväntade kreditförluster för återstående löptid för

▼M53

finansiella tillgångar. En reserveringsmatris kan exempelvis ange fasta %-satser för reservering beroende på för hur många dagar sedan en kundfordran förföll till betalning (t.ex. 1 procent om inte förfallen, 2 procent om mindre än 30 dagar efter förfallodagen, 3 procent om mer än 30 dagar men mindre än 90 dagar efter förfallodagen, 20 procent om 90–180 dagar efter förfallodagen osv.). Beroende på hur pass varierad dess kundbas är kan företaget använda lämpliga grupper om dess erfarenhetshistorik för kreditförluster visar betydligt olikartade förlustmönster för olika kundsegment. Exempel på kriterier som kan användas för att gruppera tillgångar omfattar geografisk region, produkttyp, kundernas kreditbetyg, säkerheter eller kreditförsäkringar och typen av kunder (t.ex. parti- eller detaljhandel).

Definition av fallissemang

B5.5.36 Punkt 5.5.9 kräver att ett företag vid fastställandet av huruvida kreditrisken för ett finansiellt instrument har ökat i betydande utsträckning ska ta hänsyn till förändringen i risken för fallissemang som inträffat sedan det första redovisningstillfället.

B5.5.37 Vid definitionen av fallissemang för fastställandet av risken för fallissemang ska ett företag tillämpa en definition som överensstämmer med den definition som används för intern kreditriskhantering för det relevanta finansiella instrumentet och beakta kvalitativa indikatorer (t.ex. finansiella avtalsvillkor) när så är lämpligt. Det finns emellertid en motbevisbar presumtion att fallissemang inte sker senare än när en finansiell tillgång är förfallen till betalning sedan 90 dagar, såvida inte företaget har rimliga och verifierbara uppgifter som visar att ett fallissemangskriterium på mer än 90 dagar är lämpligare. Den definition av fallissemang som används för dessa ändamål ska tillämpas konsekvent på alla finansiella instrument såvida inte uppgifter blir tillgängliga som visar att en ny fallissemangsdefinition är lämpligare för ett visst finansiellt instrument.

Period under vilken förväntade kreditförluster ska uppskattas

B5.5.38 I enlighet med punkt 5.5.19 är den maximala tidsperiod under vilken förväntade kreditförluster ska värderas den maximala avtalsperiod under vilken företaget är exponerat för kreditrisk. För låneåtaganden och finansiella garantiavtal är detta den maximala avtalsperiod under vilken ett företag har en befintlig avtalsenlig skyldighet att bevilja kredit.

B5.5.39 Enligt punkt 5.5.20 inkluderar dock vissa finansiella instrument både ett lån och ett outnyttjat åtagande och företagets avtalsenliga möjlighet att kräva återbetalning och upphäva det outnyttjade åtagandet begränsar inte företagets exponering för kreditförluster till avtalets uppsägningstid. T.ex. revolverande krediter, såsom kreditkort och kontokrediter, kan avtalsenligt återkallas av långivaren med bara en dags förvarning. I praktiken fortsätter dock långivare att bevilja kredit under en längre period och får endast återkalla instrumentet efter det att låntagarens kreditrisk ökar, vilket skulle kunna vara alltför sent för att förhindra vissa eller alla förväntade kreditförluster. Dessa finansiella instrument har i allmänhet följande egenskaper till följd av det finansiella instrumentets art, det sätt på vilket det finansiella instrumentet förvaltas och typen av tillgängliga uppgifter om betydande ökningar av kreditrisk:

a) De finansiella instrumenten har inte en fast löptid eller återbetalningsstruktur och har vanligtvis en kort avtalad uppsägningstid (t.ex. en dag).

b) Den avtalsenliga möjligheten att häva avtalet utnyttjas inte i den dagliga förvaltningen av det finansiella instrumentet och avtalet kan endast hävas när företaget blir medvetet om en ökning av kreditrisken på facilitetsnivå.

c) De finansiella instrumenten förvaltas på kollektiv basis.

▼**M53**

B5.5.40 Vid fastställande av den period över vilken företaget förväntas bli exponerat för kreditrisker, men för vilken förväntade kreditförluster inte skulle mildras av företagets normala åtgärder för kreditriskhantering, bör företaget beakta faktorer såsom historisk information och erfarenhet gällande

a) den period under vilken företaget exponerades för kreditrisk för liknande finansiella instrument,

b) den tid det tog för relaterade fallissemang att inträffa för liknande finansiella instrument efter en betydande ökning av kreditrisk, och

c) de åtgärder för kreditriskhantering som företaget förväntar sig att vidta när kreditrisken för det finansiella instrumentet har ökat, t.ex. en minskning eller ett borttagande av outnyttjade gränser.

Sannolikhetsvägt resultat

B5.5.41 Syftet med att uppskatta förväntade kreditförluster är varken att uppskatta det värsta scenariot eller att uppskatta det bästa scenariot. I stället ska en uppskattning av förväntade kreditförluster alltid återspegla möjligheten att en kreditförlust uppstår samt möjligheten att ingen kreditförlust uppstår även om det mest sannolika utfallet är att ingen kreditförlust uppstår.

B5.5.42 Enligt punkt 5.5.17 a ska en uppskattning av förväntade kreditförluster återspegla ett opartiskt och sannolikhetsvägt belopp som bestäms genom att utvärdera en rad möjliga utfall. Detta behöver i praktiken inte vara en komplicerad analys. I vissa fall kan det räcka med relativt enkla modeller utan ett stort antal detaljerade simuleringar av scenarier. Till exempel kan de genomsnittliga kreditförlusterna för en stor grupp av finansiella instrument med gemensamma riskegenskaper vara en rimlig uppskattning av det sannolikhetsvägda beloppet. I andra situationer kommer det troligen att vara nödvändigt att identifiera scenarier som specificerar beloppet och tidpunkten för kassaflödena för särskilda utfall och den uppskattade sannolikheten för dessa utfall. I sådana situationer ska de förväntade kreditförlusterna återspegla minst två utfall i enlighet med punkt 5.5.18.

B5.5.43 För förväntade kreditförluster för återstående löptid ska ett företag uppskatta risken för fallissemang för det finansiella instrumentet under dess förväntade löptid. 12 månaders förväntade kreditförluster är en del av de förväntade kreditförlusterna för återstående löptid och utgör de totala underskott i kassaflöden som kommer att uppstå om fallissemang inträffar under de 12 månader som följer på balansdagen (eller en kortare period om den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument är kortare än 12 månader), viktad med sannolikheten för fallissemang. 12 månaders förväntade kreditförluster är således varken de förväntade kreditförluster för återstående löptid som ett företag kommer att ådra sig på finansiella instrument som det förväntar sig fallissemang för under de 12 kommande månaderna eller de underskott i kassaflöden som förväntas under de 12 kommande månaderna.

Pengars tidsvärde

B5.5.44 Förväntade kreditförluster ska diskonteras till balansdagen, inte till förväntat fallissemang eller någon annan tidpunkt, utifrån den effektivränta som anges vid första redovisningstillfället eller en tillnärmning av denna. Om ett finansiellt instrument har rörlig ränta ska förväntade kreditförluster diskonteras med den löpande effektivräntа som fastställs i enlighet med punkt B5.4.5.

▼M53

B5.5.45 För finansiella tillgångar som köpts eller getts ut av företag som kreditförsämrade ska förväntade kreditförluster diskonteras med den kreditjusterade effektivräntа som fastställs vid första redovisningstillfället.

▼M54

B5.5.46 Förväntade kreditförluster på en leasingfordran ska diskonteras med samma diskonteringsränta som används vid värderingen av den leasingfordran enligt IFRS 16.

▼M53

B5.5.47 De förväntade kreditförlusterna på ett låneåtagande ska diskonteras med effektivräntan, eller en tillnärmning av denna, som kommer att tillämpas vid redovisning av den finansiella tillgång som följer av låneåtagandet. Detta beror på att en finansiell tillgång som redovisas efter ett utnyttjande av ett låneåtagande ska betraktas som en fortsättning på detta åtagande i stället för ett nytt finansiellt instrument vid tillämpning av nedskrivningskraven. Förväntade kreditförluster på den finansiella tillgången ska därför värderas med beaktande av den ursprungliga kreditrisken för låneåtagandet från det datum då företaget blev part i det oåterkalleliga åtagandet.

B5.5.48 Förväntade kreditförluster på finansiella garantiavtal eller låneåtaganden för vilka effektivräntan inte kan fastställas ska diskonteras med en diskonteringssats som återspeglar den aktuella marknadsbedömningen av pengars tidsvärde och de risker som är specifika för kassaflödet, men endast om och i den utsträckning som riskerna beaktas genom justering av diskonteringssatsen i stället för justeringar av de underskott i kassaflöden som diskonteras.

Rimliga och verifierbara uppgifter

B5.5.49 I denna standard är rimliga och verifierbara uppgifter sådana uppgifter som rimligen finns tillgängliga på balansdagen utan onödiga kostnader eller insatser, inbegripet uppgifter om tidigare händelser, nuvarande förutsättningar och prognoser om framtida ekonomiska förutsättningar. Uppgifter som finns tillgängliga för rapporteringsändamål anses vara tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser.

B5.5.50 Ett företag behöver inte inbegripa prognoser för framtida villkor för hela den förväntade löptiden för ett finansiellt instrument. Den grad av bedömning som är nödvändig för att uppskatta förväntade kreditförluster beror på tillgången till detaljerad information. Allt eftersom prognosperioden ökar minskar tillgången på detaljerade uppgifter och graden av den bedömning som krävs för att uppskatta förväntade kreditförluster ökar. Uppskattningen av förväntade kreditförluster kräver inte en detaljerad uppskattning för perioder som ligger långt i framtiden – för sådana perioder kan ett företag extrapolera prognoser från tillgängliga, detaljerade uppgifter.

B5.5.51 Ett företag behöver inte företa något omfattande sökande efter information, men det ska beakta alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser och som är relevanta för uppskattningen av förväntade kreditförluster, inklusive effekten av förväntad förtida inlösen. De uppgifter som används ska omfatta faktorer som är specifika för låntagaren, allmänna ekonomiska

▼M53

villkor och en bedömning av såväl den nuvarande liksom den prognostiserade inriktningen för villkoren på balansdagen. Ett företag kan använda olika informationskällor som kan vara både interna (företagsspecifika) och externa. Möjliga informationskällor inbegriper erfarenhetshistorik för kreditförluster, interna kreditbetyg, kreditförlusterfarenhet från andra företag och externa kreditbetyg, rapporter och statistik. Företag som inte har några, eller otillräckliga, källor med företagsspecifika uppgifter får använda en jämförelsegrupps erfarenheter för det jämförbara finansiella instrumentet (eller grupper av finansiella instrument).

B5.5.52 Historisk information är en viktig förankringspunkt eller grund för att värdera de förväntade kreditförlusterna. Ett företag ska dock anpassa historiska data, exempelvis kreditförlusterfarenheter, på grundval av aktuella observerbara uppgifter för att återspegla effekterna av nuvarande förutsättningar och dess prognoser för framtida förutsättningar som inte påverkade den period på vilken historisk data baseras, och för att undanröja effekterna av de historiska förutsättningar som inte är relevanta för framtida avtalsenliga kassaflöden. I vissa fall kan de bästa rimliga och verifierbara uppgifterna vara ojusterade historiska uppgifter, beroende på typen av historiska uppgifter och när de beräknades, i förhållande till omständigheter på balansdagen och utmärkande egenskaper för det aktuella finansiella instrumentet. Uppskattningar av förändringar i förväntade kreditförluster bör återspegla, och vara konsekventa med, förändringar i hänförliga observerbara uppgifter från en period till annan (såsom förändringar i sysselsättningsgrad, fastighetspriser, råvarupriser, betalningsstatus eller andra faktorer som är indikationer på kreditförluster på det finansiella instrumentet eller i gruppen av finansiella instrument och omfattningen av dessa förändringar). Ett företag ska regelbundet se över de metoder och antaganden som används för uppskattning av förväntade kreditförluster för att minska eventuella skillnader mellan beräknade och faktiska kreditförluster.

B5.5.53 När kreditförlusthistorik används vid uppskattning av förväntade kreditförluster är det viktigt att uppgifter om historiska kreditförlustsatser tillämpas på grupper som definieras på ett sätt som överensstämmer med de grupper för vilka kreditförlusthistoriken observerades. Därför ska den metod som används medföra att varje grupp av finansiella tillgångar kan hänföras till uppgifter om tidigare kreditförluster i grupper av finansiella tillgångar med likartade riskegenskaper och till relevanta observerbara uppgifter som återspeglar de nuvarande förutsättningarna.

B5.5.54 Förväntade kreditförluster återspeglar ett företags egna förväntningar avseende kreditförluster. När ett företag emellertid ser på alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser vid uppskattning av förväntade kreditförluster bör det också överväga observerbara marknadsuppgifter om kreditrisken för det specifika finansiella instrumentet eller liknande finansiella instrument.

▼M53

Säkerheter

B5.5.55 För värdering av förväntade kreditförluster ska uppskattningen av förväntade underskott i kassaflöden återspegla de kassaflöden som förväntas från säkerheter och andra former av kreditförstärkning som ingår i avtalsvillkoren och inte redovisas separat av företaget. Uppskattningen av förväntade underskott i kassaflöden på ett finansiellt instrument med säkerhet återspeglar beloppet och tidpunkten för de kassaflöden som förväntas från ianspråktagande av den ställda säkerheten minus kostnaderna för att anskaffa och sälja säkerheten, oavsett om legalt ianspråktagande av tillgången är sannolikt eller ej (dvs. uppskattningen av förväntade kassaflöden beaktar sannolikheten för ett ianspråktagande och de kassaflöden som skulle bli följden av det). Följaktligen bör alla kassaflöden som förväntas från den realisering av säkerheter som sker efter avtalets kontraktsenliga löptid tas med i denna analys. Eventuella säkerheter som erhållits till följd av ianspråktagande redovisas inte som en tillgång som är skild från de säkerställda finansiella instrumenten såvida de inte uppfyller relevanta kriterier för redovisning av en tillgång i denna eller andra standarder.

Omklassificering av finansiella tillgångar (avsnitt 5.6)

B5.6.1 Om ett företag omklassificerar finansiella tillgångar i enlighet med punkt 4.4.1 krävs det enligt punkt 5.6.1 att omklassificeringen tillämpas framåtriktat från dagen för omklassificeringen. Både värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde och värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat kräver att effektivräntan bestäms när den redovisas första gången. Båda dessa värderingskategorier kräver också att nedskrivningskraven tillämpas på samma sätt. När ett företag omklassificerar en finansiell tillgång mellan värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde och värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat

a) kommer redovisningen av ränteintäkter inte att ändras och därför fortsätter företaget att använda samma effektivränta,

b) kommer värderingen av förväntade kreditförluster inte att påverkas eftersom bägge värderingskategorier tillämpar samma nedskrivningsmetod. Om en finansiell tillgång däremot omklassificeras från värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat till värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde skulle en förlustreserv redovisas som en justering av den finansiella tillgångens redovisade bruttovärde från dagen för omklassificeringen. Om en finansiell tillgång omklassificeras från värderingskategorin upplupet anskaffningsvärde till värderingskategorin verkligt värde via övrigt totalresultat skulle förlustreserven tas bort från rapporten över finansiell ställning (och därmed inte längre redovisas som en justering av tillgångens redovisade bruttovärde) utan i stället redovisas som ett ackumulerat nedskrivningsbelopp (till ett motsvarande belopp) i övrigt totalresultat och skulle lämnas ut från dagen för omklassificeringen.

B5.6.2 Ett företag är däremot inte skyldigt att separat redovisa ränteintäkter eller nedskrivningsvinster eller -förluster för en finansiell tillgång som värderas till verkligt värde via resultatet. När ett företag omklassificerar en finansiell tillgång från värderingskategorin verkligt värde via resultatet fastställs effektivräntan på grundval av tillgångens verkliga värde på dagen för omklassificeringen. För tillämpning av avsnitt 5.5 på den finansiella tillgången från dagen för omklassificeringen behandlas dagen för omklassificeringen som dagen för det första redovisningstillfället.

▼M53

Vinster och förluster (avsnitt 5.7)

B5.7.1 Enligt punkt 5.7.5 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa förändringar i verkligt värde för en investering i ett egetkapitalinstrument som inte innehas för handel i övrigt totalresultat. Detta val görs på nytt för varje instrument (dvs. andel för andel). Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultatet. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital. Utdelningar på sådana investeringar redovisas i resultatet i enlighet med punkt 5.7.6 såvida inte utdelningen tydligt utgör en återbetalning av en del av investeringens anskaffningsvärde.

B5.7.1A Om inte punkt 4.1.5 är tillämplig kräver punkt 4.1.2A att en finansiell tillgång värderas till verkligt värde via övrigt totalresultat om avtalsvillkoren för den finansiella tillgången ger upphov till kassaflöden som endast är betalningar av kapitalbelopp och ränta på det utestående kapitalbeloppet och tillgången innehas enligt en affärsmodell vars mål uppnås genom att både samla in avtalsenliga kassaflöden och sälja finansiella tillgångar. Denna värderingskategori redovisar uppgifter i resultatet som om den finansiella tillgången värderas till upplupet anskaffningsvärde, medan den finansiella tillgången i rapporten över finansiell ställning värderas till verkligt värde. Andra vinster eller förluster än sådana som redovisas i resultatet enligt punkterna 5.7.10–5.7.11, redovisas i övrigt totalresultat. När dessa finansiella tillgångar tas bort från rapporten över finansiell ställning omklassificeras ackumulerade vinster eller förluster som tidigare redovisats i övrigt totalresultat till resultatet. Detta återspeglar den vinst eller förlust som skulle ha redovisats i resultatet när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning om den hade värderats till upplupet anskaffningsvärde.

B5.7.2 Ett företag tillämpar IAS 21 på finansiella tillgångar och finansiella skulder som är monetära poster i enlighet med IAS 21 och som uttrycks i en utländsk valuta. IAS 21 kräver att eventuella valutakursvinster och valutakursförluster på monetära tillgångar och monetära skulder ska redovisas i resultatet. Ett undantag är en monetär post som är identifierad som säkringsinstrument i en kassaflödessäkring (se punkt 6.5.11), en säkring av en nettoinvestering (se punkt 6.5.13) eller en säkring av verkligt värde för ett egetkapitalinstrument för vilka företaget har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 (se punkt 6.5.8).

B5.7.2A När det gäller redovisning av vinster och förluster i utländsk valuta enligt IAS 21 behandlas finansiella tillgångar värderade till verkligt värde via övrigt totalresultat i enlighet med punkt 4.1.2A som en monetär post. En sådan finansiell tillgång ska i enlighet därmed behandlas som en tillgång som värderas till upplupet anskaffningsvärde i den utländska valutan. Valutakursdifferenser avseende upplupet anskaffningsvärde redovisas i resultatet och andra förändringar i det redovisade värdet redovisas i enlighet med punkt 5.7.10.

B5.7.3 Enligt punkt 5.7.5 kan ett företag göra ett oåterkalleligt val att redovisa efterföljande förändringar i det verkliga värdet för vissa investeringar i egetkapitalinstrument i övrigt totalresultat. En sådan investering är inte en monetär post. Den vinst eller förlust som redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.5 inbegriper därför eventuell hänförlig valutakomponent.

▼**M53**

B5.7.4 Om det finns ett säkringsförhållande mellan en monetär tillgång som inte är ett derivat och en monetär skuld som inte är ett derivat redovisas förändringar i valutakomponenten för sådana finansiella instrument i resultatet.

Skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet

B5.7.5 När ett företag identifierar en finansiell skuld som värderad till verkligt värde via resultatet måste det fastställa om redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle göra att en bristande överensstämmelse i redovisningen uppstod eller förstärktes. Bristande överensstämmelse i redovisningen uppstår eller förstärks om redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle leda till större bristande överensstämmelse i resultatet än om dessa belopp redovisades i resultatet.

B5.7.6 För att avgöra den frågan måste ett företag bedöma huruvida det räknar med att effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk kommer att kvittas i resultatet genom en förändring av det verkliga värdet för ett annat finansiellt instrument som värderas till verkligt värde via resultatet. En sådan förväntan måste baseras på det ekonomiska sambandet mellan skuldens egenskaper och det andra finansiella instrumentets egenskaper.

B5.7.7 Detta avgörande fattas vid första redovisningstillfället och bedöms inte på nytt. Av praktiska skäl behöver företaget inte ange alla de tillgångar och skulder som ger upphov till en bristande överensstämmelse i redovisningen vid exakt samma tidpunkt. En rimlig fördröjning tillåts förutsatt att alla återstående transaktioner väntas ske. Ett företag måste konsekvent tillämpa sin metod för att bestämma huruvida redovisning av effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat skulle göra att en bristande överensstämmelse i redovisningen uppstod eller förstärktes. Ett företag kan emellertid använda olika metoder när det finns olika ekonomiska samband mellan egenskaperna hos de skulder som identifieras som värderade till verkligt värde via resultatet och övriga finansiella instruments egenskaper. IFRS 7 kräver att ett företag tillhandahåller kvalitativa upplysningar i noterna till de finansiella rapporterna om metoden för fastställandet av detta.

B5.7.8 Om en sådan bristande överensstämmelse skulle uppstå eller förstärkas måste företaget redovisa alla förändringar i verkligt värde (inbegripet effekterna av förändringar i kreditrisken för skulden) i resultatet. Om en sådan bristande överensstämmelse inte skulle uppstå eller förstärkas måste företaget redovisa effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk i övrigt totalresultat.

B5.7.9 Belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska inte senare överföras till resultatet. Företaget kan dock överföra ackumulerad vinst eller förlust i eget kapital.

B5.7.10 Följande exempel beskriver en situation där bristande överensstämmelse i redovisningen skulle uppstå i resultatet om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk redovisades i övrigt totalresultat. En hypoteksbank ger lån till kunder och finansierar dessa lån genom att sälja obligationer med motsvarande egenskaper (t.ex. utestående belopp, återbetalningsprofil, löptid och valuta) på marknaden. De avtalade villkoren för lånet gör det möjligt för kunden att betala lånet i

▼**M53**

förtid (dvs. uppfylla sin skyldighet mot banken) genom att köpa motsvarande obligation till verkligt värde på marknaden och leverera den till hypoteksbanken. Till följd av denna avtalsenliga rätt till förtida inlösen minskar det verkliga värdet på hypoteksbankens lånetillgångar också om obligationens kreditkvalitet försämras (och därmed minskar det verkliga värdet på hypoteksbankens skuld). Förändringen i tillgångens verkliga värde återspeglar kundens avtalsenliga rätt att i förtid betala ett hypotekslån genom att köpa den underliggande obligationen till verkligt värde (som i detta exempel har minskat) och leverera obligationen till hypoteksbanken. Följaktligen kommer effekterna av förändringarna i skuldens (obligationen) kreditrisk att kvittas i resultatet genom en motsvarande förändring i en finansiell tillgångs (lånet) verkliga värde. Om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk redovisades i övrigt totalresultat skulle det finnas en bristande överensstämmelse i resultatet. Följaktligen är hypoteksbanken skyldig att redovisa alla förändringar i skuldens verkliga värde (inklusive effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk) i resultatet.

B5.7.11 I exemplet i punkt B5.7.10 finns det en avtalsenlig förbindelse mellan effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk och förändringarna i den finansiella tillgångens verkliga värde (dvs. som ett resultat av kundens avtalsenliga rätt att i förtid betala lånet genom att köpa obligationen till verkligt värde och leverera den till hypoteksbanken). En bristande överensstämmelse i redovisningen kan också förekomma om det saknas en avtalsenlig förbindelse.

B5.7.12 För tillämpning av kraven i punkterna 5.7.7 och 5.7.8 beror en bristande överensstämmelse i redovisningen inte enbart på den värderingsmetod som ett företag använder för att fastställa effekterna av förändringar i skuldens kreditrisk. Bristande överensstämmelse i resultatet skulle endast uppstå om effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk (enligt definitionen i IFRS 7) förväntas kvittas av förändringar i det verkliga värdet för ett annat finansiellt instrument. En bristande överensstämmelse i redovisningen som endast uppstår som följd av värderingsmetoden (dvs. eftersom ett företag inte isolerar förändringar i skuldens kreditrisk från vissa andra förändringar i dess verkliga värde) påverkar inte det avgörande som krävs enligt punkterna 5.7.7 och 5.7.8. Exempelvis kan ett företag inte isolera förändringar i skuldens kreditrisk från förändringar i likviditetsrisker. Om ett företag redovisar den kombinerade effekten av båda faktorerna i övrigt totalresultat kan en bristande överensstämmelse uppstå eftersom förändringar i likviditetsrisk kan ingå i värderingen till verkligt värde av företagets finansiella tillgångar och hela förändringen i verkligt värde för dessa tillgångar redovisas i resultatet. En sådan bristande överensstämmelse beror dock på värderingens brist på exakthet, inte på det förhållande av motverkan som beskrivs i punkt B5.7.6 och därför påverkas inte det avgörande som krävs enligt punkterna 5.7.7 och 5.7.8.

Definitionen av ”kreditrisk” (punkterna 5.7.7 och 5.7.8)

B5.7.13 IFRS 7 definierar kreditrisk som ”risken för att en part i ett finansiellt instrument inte kan fullgöra en skyldighet och därigenom förorsaka motparten en finansiell förlust”. Kravet i punkt 5.7.7 a avser risken för att emittenten inte kommer att fullgöra en viss skuld. Det avser inte nödvändigtvis emittentens kreditvärdighet. Om ett företag till exempel emitterar en skuld med säkerhet och en skuld utan säkerhet som annars är identiska kommer kreditrisken för de båda skulderna att vara olika, trots att de har emitterats av samma företag. Kreditrisken för skulden med säkerhet kommer att vara mindre än kreditrisken för skulden utan säkerhet. Kreditrisken för en skuld med säkerhet kan vara nära noll.

▼**M53**

B5.7.14 För tillämpning av kravet i punkt 5.7.7 a skiljer sig kreditrisk från tillgångsspecifik avkastningsrisk. Tillgångsspecifik avkastningsrisk är inte relaterad till risken för att ett företag inte kan fullgöra en särskild förpliktelse, utan den är snarare relaterad till risken för att en enda tillgång eller grupp av tillgångar kommer att uppvisa ett svagt resultat (eller inget alls).

B5.7.15 Följande är exempel på tillgångsspecifik avkastningsrisk:

a) En skuld med ett så kallat ”unit link”-villkor där det belopp som ska betalas till investerare fastställs enligt avtal på grundval av vissa tillgångars resultat. Detta ”unit link”-villkors effekt på skuldens verkliga värde är tillgångsspecifik avkastningsrisk, inte kreditrisk.

b) En skuld som emitteras av ett strukturerat företag med följande egenskaper. Företaget är en separat juridisk person så att tillgångarna i företaget är fullständigt åtskilda och enbart till för företagets investerare, även vid konkurs. Företaget ingår inga andra transaktioner och tillgångarna i företaget kan inte omvandlas till hypotekslån. Avkastning ska endast betalas ut till företagets investerare om de fullständigt åtskilda tillgångarna ger upphov till kassaflöden. Ändringar i skuldens verkliga värde återspeglar därmed främst förändringar i tillgångarnas verkliga värde. Effekten av tillgångarnas resultat på skuldens verkliga värde är tillgångsspecifik avkastningsrisk, inte kreditrisk.

Fastställande av effekterna av förändringar i kreditrisk

B5.7.16 För tillämpning av kravet i punkt 5.7.7 a ska ett företag fastställa den förändring i verkligt värde för den finansiella skulden som härrör från förändringarna i kreditrisk för den skulden antingen

a) som beloppet av den förändring i dess verkliga värde som inte härrör från förändrade marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk (se punkterna B5.7.17 och B5.7.18), eller

b) enligt en alternativ metod som företaget anser mer korrekt representerar de förändringar i skuldens verkliga värde som är hänförliga till förändringar i dess kreditrisk.

B5.7.17 Förändrade marknadsförhållanden som ger upphov till marknadsrisk inkluderar förändringar i en referensränta, priset på ett annat företags finansiella instrument, ett råvarupris, en valutakurs eller ett pris- eller ränteindex.

B5.7.18 Om de enda betydande relevanta förändringarna i marknadsförhållandena för en skuld är förändringar i en observerbar (referens-)ränta kan beloppet i punkt B5.7.16 a beräknas enligt följande:

a) Först beräknar företaget skuldens interna avkastningsgrad vid periodens början genom att använda skuldens verkliga värde samt skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens början. Från denna avkastningsgrad drar företaget av den observerbara (referens-)räntan vid periodens början för att komma fram till en del av internräntan som är specifik för instrumentet.

▼M53

b) Därefter beräknar företaget nuvärdet av de kassaflöden som är associerade med skulden genom att använda skuldens avtalsenliga kassaflöden vid periodens slut och en diskonteringssats som motsvarar summan av den (i) observerbara (referens-)räntan vid periodens slut och (ii) den instrumentspecifika delen av den interna avkastningsgraden enligt vad som fastställts enligt a.

c) Skillnaden mellan skuldens verkliga värde vid periodens slut och det belopp som fastställts enligt b är den förändring i verkligt värde som inte härrör från förändringar i den observerbara (referens-)räntan. Detta är det belopp som ska redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7 a.

B5.7.19 Exemplet i punkt B5.7.18 förutsätter att förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer än förändringar i instrumentets kreditrisk eller förändringar i den observerbara (referens-)räntan inte är betydande. Denna metod skulle inte vara lämplig om förändringar i verkligt värde som härrör från andra faktorer är betydande. I dessa fall krävs det att ett företag använder en alternativ metod som mer korrekt värderar effekterna av förändringarna i skuldens kreditrisk (se punkt B5.7.16 b). Om instrumentet i exemplet till exempel innehåller ett inbäddat derivat undantas förändringen i det inbäddade derivatets verkliga värde vid fastställande av det belopp som ska redovisas i övrigt totalresultat i enlighet med punkt 5.7.7 a.

B5.7.20 I likhet med alla värderingar till verkligt värde måste ett företags värderingsmetod för fastställande av hur stor del av förändringen av skuldens verkliga värde som är hänförlig till förändringar i dess kreditrisk maximera användningen av relevanta observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata.

SÄKRINGSREDOVISNING (KAPITEL 6)

Säkringsinstrument (avsnitt 6.2)

Instrument som uppfyller villkoren för säkringsredovisning

B6.2.1 Derivat som är inbäddade i sammansatta kontrakt, men som inte redovisas separat, kan inte identifieras som separata säkringsinstrument.

B6.2.2 Ett företags egna egetkapitalinstrument ingår inte i företagets finansiella tillgångar eller finansiella skulder och kan därför inte identifieras som säkringsinstrument.

B6.2.3 För säkring av valutarisk fastställs valutariskkomponenten för ett finansiellt instrument som inte är ett derivat i enlighet med IAS 21.

Utfärdade optioner

B6.2.4 Denna standard begränsar inte de omständigheter under vilka ett derivat som värderas till verkligt värde via resultatet kan identifieras som ett säkringsinstrument, förutom vad gäller vissa utfärdade optioner. En utfärdad option uppfyller inte villkoren för säkringsinstrument såvida den inte är identifierad som en kvittning av en köpt option, inklusive en som är inbäddad i ett annat finansiellt instrument (exempelvis en utfärdad köpoption som används för att säkra en inlösningsbar skuld).

▼M53

Identifiering av säkringsinstrument

B6.2.5 För andra säkringar än säkringar av valutarisk får ett företag, när det identifierar en finansiell tillgång som inte är ett derivat eller en finansiell skuld som inte är ett derivat som värderad till verkligt värde via resultatet som ett säkringsinstrument, endast identifiera det finansiella instrumentet i sin helhet eller andelar av det som säkringsinstrument.

B6.2.6 Ett enskilt säkringsinstrument kan identifieras som ett säkringsinstrument för flera typer av risker förutsatt att det finns en särskild identifiering av säkringsinstrumentet och av de skilda riskpositionerna som säkrade poster. Dessa säkrade poster kan omfattas av olika säkringsförhållanden.

Säkrade poster (avsnitt 6.3)

Poster som uppfyller villkoren för att vara säkrade poster

B6.3.1 Ett bindande åtagande att förvärva ett företag i ett rörelseförvärv kan inte vara en säkrad post, med undantag för valutarisken, eftersom övriga risker som säkras inte specifikt kan identifieras och värderas. Dessa övriga risker är allmänna affärsrisker.

B6.3.2 Ett innehav enligt kapitalandelsmetoden kan inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde eftersom kapitalandelsmetoden innebär redovisning av ägarföretagets andel av investeringsobjektets resultat i resultatet, i stället för förändringar i innehavets verkliga värde. Av ett liknande skäl kan ett innehav i ett dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen inte vara en säkrad post i en säkring av verkligt värde. Detta eftersom det är dotterföretagets resultat som redovisas i koncernredovisningens resultaträkning, och inte förändringar i innehavets verkliga värde. En säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet är annorlunda, eftersom det är en säkring av exponeringen för utländsk valuta, inte en säkring av verkligt värde avseende förändringen i innehavets värde.

B6.3.3 Enligt punkt 6.3.4 får ett företag identifiera aggregerade exponeringar som är en kombination av en exponering och ett derivat som säkrade poster. När ett företag identifierar en sådan säkrad post bedömer det om den aggregerade exponeringen kombinerar en exponering med ett derivat så att det skapas en annan aggregerad exponering som förvaltas som en exponering för en viss risk (eller risker). I sådant fall får företaget identifiera den säkrade posten på grundval av den aggregerade exponeringen. Till exempel:

a) Ett företag kan säkra en viss mängd mycket sannolika kaffeinköp om 15 månader mot prisrisker (baserade på amerikanska dollar) med ett 15-månaders terminskontrakt för kaffe. Det mycket sannolika kaffeinköpet och terminskontrakt för kaffe i kombination kan ses som en 15-månaders fast valutariskexponering för amerikanska dollar i riskhanteringssyfte (dvs. som alla fasta kassautflöden i amerikanska dollar om 15 månader).

▼**M53**

b) Ett företag kan säkra valutarisken för hela löptiden för en 10-årig skuld med fast räntesats uttryckt i utländsk valuta. Emellertid behöver företaget exponering till fast ränta i dess funktionella valuta endast på kort till medellång sikt (t.ex. två år) och rörlig ränteexponering i dess funktionella valuta för återstoden av löptiden. I slutet av varje tvåårsintervall (dvs. på en tvåårig löpande basis) låser företaget de två kommande årens ränteriskexponering (om räntenivån är sådan att företaget vill fastställa räntesatsen). I en sådan situation kan ett företag ingå en 10-årig fast-till-rörlig ränteswap i olika valutor som byter en skuld i utländsk valuta till fast ränta till en funktionell valutaexponering med rörlig ränta. Denna täcks med en tvåårig ränteswap som – på grundval av den funktionella valutan – byter en skuld med rörlig ränta till en skuld med fast ränta. I själva verket ses skulden i utländsk valuta med fast ränta och den 10-åriga fasta-till-rörliga ränteswappen i olika valutor i kombination som en 10-årig funktionell valutaskuldexponering med rörlig ränta i riskhanteringssyfte.

B6.3.4 När ett företag identifierar den säkrade posten på grundval av den aggregerade exponeringen beaktar det den kombinerade effekten av de poster som utgör den aggregerade exponeringen för bedömning av säkringens effektivitet och värdering av säkringsineffektivitet. De poster som utgör den aggregerade exponeringen fortsätter emellertid att redovisas separat. Detta innebär t.ex. att

a) derivat som ingår i en aggregerad exponering redovisas som separata tillgångar eller skulder som värderats till verkligt värde, och

b) om ett säkringsförhållande identifieras mellan de poster som utgör den aggregerade exponeringen måste det sätt på vilket ett derivat inkluderas som en del av en aggregerad exponering stämma överens med identifieringen av detta derivat som säkringsinstrumentet på aggregerad exponeringsnivå. Om ett företag exempelvis utesluter terminsdelen av ett derivat från dess identifiering som säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande mellan de poster som utgör den aggregerade exponeringen måste det också utesluta terminsdelen när derivatet inkluderas som en säkrad post som en del av den aggregerade exponeringen. I annat fall ska den aggregerade exponeringen innefatta ett derivat, antingen i sin helhet eller också en andel av det.

B6.3.5 Punkt 6.3.6 anger att valutarisken för en högst sannolik prognostiserad koncernintern transaktion i koncernredovisningen kan uppfylla villkoren för en säkrad post i en kassaflödessäkring under förutsättning att transaktionen är uttryckt i en annan valuta än den funktionella valuta som används av det företag som utför transaktionen och att valutarisken kommer att påverka koncernens resultaträkning. I detta syfte kan ett företag vara ett moderföretag, dotterföretag, intresseföretag, samarbetsarrangemang eller filial. Om valutarisken för en

▼M53

prognostiserad koncernintern transaktion inte påverkar koncernens resultaträkning kan den koncerninterna transaktionen inte uppfylla villkoren för en säkrad post. Detta är vanligtvis fallet för royaltybetalningar, räntebetalningar eller förvaltningsavgifter mellan företag i samma koncern såvida det inte finns en hänförlig extern transaktion. Om valutarisken för en prognostiserad koncernintern transaktion kommer att påverka koncernens resultaträkning kan emellertid den koncerninterna transaktionen uppfylla villkoren för en säkrad post. Ett exempel är prognostiserad varulagerförsäljning eller -inköp mellan företag i samma koncern om det föreligger en framtida försäljning av varulager till en part utanför koncernen. På samma sätt kan en prognostiserad koncernintern försäljning av en anläggning och utrustning från det företag i koncernen som tillverkade dem till ett företag i koncernen som kommer att använda anläggningen och utrustningen i sin verksamhet påverka koncernens resultaträkning. Detta skulle t.ex. kunna ske genom att anläggningen och utrustningen skrivs av av det företag som förvärvar dem, och det ursprungliga redovisade beloppet för anläggningen och utrustningen kan ändras om den prognostiserade koncerninterna transaktionen görs i en annan valuta än det förvärvande företagets funktionella valuta.

B6.3.6 Om en säkring av en prognostiserad koncernintern transaktion uppfyller villkoren för säkringsredovisning ska varje vinst eller förlust redovisas i och tas bort från övrigt totalresultat i enlighet med punkt 6.5.11. Den period eller de perioder under vilken/vilka den säkrade transaktionens valutarisk påverkar resultatet är när den påverkar koncernens resultaträkning.

Identifiering av säkrade poster

B6.3.7 En komponent är en säkrad post som är mindre än hela posten. En komponent återspeglar endast vissa risker för den post som den tillhör eller återspeglar endast riskerna i viss utsträckning (t.ex. vid identifiering av en del av en post).

Riskkomponenter

B6.3.8 För att få identifieras som en säkrad post måste en riskkomponent vara en separat identifierbar komponent i den finansiella eller icke-finansiella posten, och förändringar i postens kassaflöden eller verkliga värde som är hänförliga till förändringar i riskkomponenten måste kunna värderas på ett tillförlitligt sätt.

B6.3.9 Vid fastställande av vilken riskkomponent som uppfyller kraven för att identifieras som en säkrad post bedömer företaget sådana riskkomponenter inom ramen för den särskilda marknadsstruktur som risken eller riskerna hänför sig till och i vilken risksäkringen äger rum. Ett sådant fastställande kräver en bedömning av alla relevanta fakta och omständigheter, som skiljer sig åt genom risk och marknad.

B6.3.10 Vid identifiering av riskkomponenter som säkrade poster tar företaget hänsyn till om riskkomponenten uttryckligen anges i ett avtal (avtalsenliga riskkomponenter) eller om de är implicita i verkligt värde eller kassaflöde för en post som de är en del av (icke avtalsenliga riskkomponenter). Icke avtalsenliga riskkomponenter kan hänföras till poster som inte är ett avtal (t.ex. prognostiserade transaktioner) eller avtal som inte uttryckligen anger faktorn (t.ex. ett bindande åtagande som endast inkluderar ett enda pris i stället för en beräkningsformel som hänvisar till olika underliggande tillgångar). Till exempel:

▼**M53**

a) Företag A har ett långfristigt leveransavtal för naturgas som är prissatt med hjälp av en avtalsenligt angiven formel som hänvisar till råvaror och andra faktorer (exempelvis gasolja, brännolja och andra komponenter, t.ex. transportkostnader). Företag A säkrar gasoljekomponenten i leveransavtalet med ett terminskontrakt för gasolja. Eftersom gasoljekomponenten anges i leveransavtalets villkor är det en avtalsenlig riskkomponent. Därmed kommer företag A, på grund av beräkningsformeln, fram till att gasoljans prisexponering kan identifieras separat. Samtidigt finns det en marknad för terminskontrakt för gasolja. Företag A anser därför att gasoljans prisexponering går att värdera på ett tillförlitligt sätt. Gasoljans prisexponering i leveransavtalet är följaktligen en riskkomponent som kan identifieras som en säkrad post.

b) Företag B säkrar sina framtida kaffeinköp på grundval av en produktionsprognos. Säkring inleds upp till 15 månader före leverans av en del av den prognostiserade inköpsvolymen. Företag B ökar den säkrade volymen över tid (allt eftersom leveransdagen närmar sig). Företag B använder två olika typer av avtal för att hantera kaffeprisriskerna:

i) Börshandlade terminskontrakt för kaffe.

ii) Kaffeleveransavtal för Arabica-kaffe från Colombia som levereras till en specifik produktionsanläggning. Dessa avtal prissätter ett ton kaffe baserat på priset på börshandlade terminskontrakt för kaffe plus en fast prisdifferens plus en rörlig logistiktjänsteavgift genom en beräkningsformel. Leveransavtalet för kaffe är ett avtal som ska verkställas och i enlighet med vilket företag B tar emot faktiska kaffeleveranser.

För leveranser som avser den pågående skörden gör leveransavtalen för kaffe det möjligt för företag B att fastställa prisdifferensen mellan den faktiska kaffekvalitet som köps (Arabica-kaffe från Colombia) och den referenskvalitet som är underliggande i det börshandlade terminskontraktet. För leveranser som avser nästa skörd finns dock leveransavtal för kaffe ännu inte tillgängliga, så prisdifferensen kan inte fastställas. Företag B använder börshandlade terminskontrakt för kaffe för att säkra referenskvalitetskomponenten för sin kaffeprisrisk för leveranser som avser den pågående skörden samt nästa skörd. Företag B fastställer att det är exponerat för tre olika risker: kaffeprisrisker som återspeglar referenskvaliteten, kaffeprisrisker som återspeglar skillnaden (spreaden) mellan priset för kaffet med referenskvalitet och det särskilda Arabica-kaffe från Colombia som det faktiskt erhåller liksom rörliga logistikkostnader. För leveranser i samband med den pågående skörden, efter det att företag B ingår ett leveransavtal för kaffe, är den kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten en avtalsenligt angiven riskkomponent eftersom prisberäkningsformeln inkluderar en indexering mot kaffepriset i börshandlade terminskontrakt. Företag B drar slutsatsen att det går att identifiera denna riskkomponent separat och värdera den på ett tillförlitligt sätt. För leveranser i samband med nästa skörd har företag B ännu inte ingått

▼**M53**

något leveransavtal för kaffe (dvs. dessa leveranser är prognostiserade transaktioner). Därmed är den kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten en icke avtalsenligt angiven riskkomponent. Företag B:s analys av marknadsstrukturen tar hänsyn till hur de eventuella leveranser av det kaffe som den erhåller prissätts. Företag B drar på grundval av denna analys av marknadsstrukturen slutsatsen att de prognostiserade transaktionerna också involverar en kaffeprisrisk som återspeglar referenskvaliteten som en riskkomponent som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt trots att den inte är avtalsenligt angiven. Följaktligen får företag B identifiera säkringsförhållanden på riskkomponentbasis (för kaffeprisrisker som återspeglar referenskvaliteten) för såväl leveransavtal för kaffe som för prognostiserade transaktioner.

c) Företag C säkrar en del av sina framtida flygfotogeninköp på grundval av en förbrukningsprognos upp till 24 månader före leverans och ökar den volym som säkras över tiden. Företag C säkrar denna exponering med hjälp av olika typer av avtal beroende på tidshorisonten för säkringen, vilken påverkar derivatens marknadslikviditet. För längre tidshorisonter (12–24 månader) använder företag C råoljekontrakt eftersom endast dessa har tillräcklig marknadslikviditet. För tidshorisonter på 6–12 månader använder företag C gasoljederivat, eftersom de är tillräckligt likvida. För tidshorisonter på upp till sex månader använder företag C flygfotogenkontrakt. Företag C:s analys av marknadsstrukturen för olja och oljeprodukter och dess utvärdering av relevanta fakta och omständigheter är följande:

i) Företag C är verksamt inom ett geografiskt område där Brent är benchmark för priset på råolja. Råolja är en råvarubenchmark som påverkar priset på olika raffinerade oljeprodukter eftersom det är den mest grundläggande ingående delen. Gasolja är benchmark för priset på raffinerade oljeprodukter, som används som benchmark för prissättning av oljedestillat mer allmänt. Detta återspeglas även i typerna av finansiella derivatinstrument för marknaderna för råolja och raffinerade oljeprodukter i den miljö där företag C är verksamt, t.ex.

— Terminskontrakt för Brent som är benchmark för priset på råolja.

— Terminskontrakt för gasolja, som är benchmark vid prissättning av destillat – t.ex. så täcker sk. spreadderivat på flygfotogen skillnaden i pris mellan flygfotogen och gasolja.

▼**M53**

— Derivatet för spreaden (crack spread) mellan råolja och gasolja (dvs. derivatet för skillnaden i pris mellan råolja och gasolja – en raffineringsmarginal), som är knuten till Brent-råolja.

ii) Prissättningen av raffinerade oljeprodukter beror inte på vilken typ av råolja som behandlas av ett särskilt raffinaderi eftersom dessa raffinerade oljeprodukter (såsom gasolja eller flygfotogen) är standardiserade produkter.

Företag C drar därför slutsatsen att prisrisken för dess flygfotogeninköp inbegriper en prisriskkomponent för råolja baserad på Brent-råolja och en prisriskkomponent för gasolja, även om råolja och gasolja inte anges i några avtal. Företag C drar slutsatsen att det går att identifiera dessa två riskkomponenter separat och värdera dem på ett tillförlitligt sätt, trots att de inte är avtalsenligt angivna. Följaktligen kan företag C identifiera säkringsförhållanden för prognostiserade flygfotogeninköp på en riskkomponentbasis (för råolja eller gasolja). Denna analys innebär också att om till exempel företag C använder råoljederivat baserade på West Texas Intermediate-råolja (WTI-råolja) skulle förändringar i prisdifferenserna mellan Brent-råolja och WTI-råolja orsaka säkringsineffektivitet.

d) Företag D har ett skuldinstrument med fast ränta. Detta instrument emitteras i en miljö med en marknad där ett stort antal liknande skuldinstrument jämförs genom deras spread mot en referensränta (exempelvis LIBOR) och instrument med rörlig ränta i den miljön är normalt knutna till den referensräntan. Ränteswappar används ofta för att hantera ränterisken på grundval av denna referensränta, oberoende av skuldinstrumentens spread mot referensräntan. Priset på skuldinstrument med fast ränta varierar direkt som reaktion på förändringar i referensräntan när de inträffar. Företag D drar slutsatsen att referensräntan är en komponent som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt. Följaktligen kan företag D identifiera säkringsförhållanden för skuldinstrument med fast räntesats på riskkomponentbasis för referensränterisken.

B6.3.11 Vid identifiering av en riskkomponent som en säkrad post tillämpas kraven på säkringsredovisning på denna riskkomponent på samma sätt som de tillämpas på andra säkrade poster som inte är riskkomponenter. Till exempel tillämpas kvalificeringskriterierna, inbegripet att säkringsförhållandet måste uppfylla effektivitetskraven för säkringar, och eventuell säkringsineffektivitet måste värderas och redovisas.

▼**M53**

B6.3.12 Ett företag kan också identifiera enbart förändringar i kassaflödena eller det verkliga värdet för en säkrad post över eller under ett angivet pris eller annan variabel (en ensidig risk). Realvärdet för en köpt option som är ett säkringsinstrument (förutsatt att den har samma huvudsakliga villkor som den identifierade risken), men inte dess tidsvärde, återspeglar en ensidig risk i en säkrad post. Ett företag kan exempelvis identifiera variabilitet i utfall för framtida kassaflöden på grund av en prisökning för ett prognostiserat råvaruköp. I en sådan situation ska företaget endast identifiera kassaflödesförluster som är följden av en ökning av priset över den angivna nivån. Den säkrade risken innefattar inte tidsvärdet för en köpt option eftersom tidsvärdet inte är en del av den prognostiserade transaktionen som påverkar resultatet.

B6.3.13 Det finns en motbevisbar presumtion att såvida inte inflationsrisken är avtalsenligt angiven går den inte att identifiera separat och värdera på ett tillförlitligt sätt och kan därför inte identifieras som en riskkomponent för ett finansiellt instrument. I vissa fall är det dock möjligt att identifiera en riskkomponent för inflationsrisken som kan identifieras separat och värderas på ett tillförlitligt sätt på grund av de särskilda omständigheterna i inflationsekonomin och den relevanta skuldmarknaden.

B6.3.14 Till exempel: Ett företag emitterar skuldebrev i en miljö där inflationsrelaterade obligationer har en volym och en villkorsstruktur som leder till en tillräckligt likvid marknad som gör det möjligt att konstruera en villkorsstruktur av nollkupongare till realräntor. Detta innebär att inflationen är en relevant faktor för respektive valuta som beaktas separat av skuldmarknaderna. Under dessa omständigheter kan inflationsriskkomponenten fastställas genom diskontering av kassaflödena för det säkrade skuldinstrumentet med hjälp av nollkupongare till realräntor (dvs. på ett sätt som motsvarar hur en riskfri [nominell] ränta kan fastställas). Omvänt går det i många fall inte att identifiera en inflationsriskkomponent separat och att värdera den på ett tillförlitligt sätt. Exempelvis emitterar ett företag bara skuldebrev till nominell ränta i en miljö med en marknad för inflationsrelaterade obligationer som inte är tillräckligt likvida för att möjliggöra att nollkupongare till realränta konstrueras. I detta fall stöder analysen av marknadsstrukturen och fakta och omständigheter inte företagets slutsats att inflationen är en relevant faktor som beaktas separat av skuldmarknaderna. Därför kan företaget inte åsidosätta den motbevisbara presumtionen att inflationsrisk som inte är avtalsenligt angiven inte går att identifiera separat och värdera på ett tillförlitligt sätt. Följaktligen skulle en inflationsriskkomponent inte få identifieras som en säkrad post. Detta gäller oavsett eventuella inflationssäkringsinstrument som företaget faktiskt har ingått. I synnerhet kan företaget inte helt enkelt tillskriva villkoren för det faktiska inflationssäkringsinstrumentet genom att projicera dess villkor på den nominella ränteskulden.

B6.3.15 En avtalsenligt angiven inflationsriskkomponent för kassaflödena för en redovisad inflationsrelaterad obligation (förutsatt att det inte finns något krav på att redovisa ett inbäddat derivat separat) går att identifiera separat och kan värderas på ett tillförlitligt sätt så länge instrumentets övriga kassaflöden inte påverkas av inflationsriskkomponenten.

▼**M53**

Komponenter av ett nominellt belopp

B6.3.16 Det finns två typer av komponenter i nominella belopp som kan identifieras som den säkrade posten i ett säkringsförhållande: en komponent som är en andel av en hel post eller en skiktkomponent. Typen av komponent förändrar redovisningens utfall. Ett företag ska identifiera komponenten för redovisningssyften i enlighet med dess riskhanteringsmål.

B6.3.17 Ett exempel på en komponent som är en andel är 50 procent av de avtalsenliga kassaflödena för ett lån.

B6.3.18 En skiktkomponent kan anges från en definierad men öppen population, eller från ett fastställt nominellt belopp. Några exempel på detta är följande:

a) En del av en monetär transaktionsvolym, till exempel nästa kassaflöde på 10 UV från försäljning uttryckt i en utländsk valuta efter de första 20 UV i mars 201X ([1]).

b) En del av en fysisk volym, t.ex. bottenskiktet, som är 5 miljoner m^3 naturgas lagrad på plats XYZ.

c) En del av en fysisk volym eller annan transaktionsvolym, till exempel de första 100 faten olja inköpta i juni 201X eller den första elförsäljningen på 100 MWh i juni 201X.

d) Ett skikt av det nominella beloppet för den säkrade posten, t.ex. de senaste 80 miljoner VE av 100 miljoner VE i bindande åtagande, bottenskiktet 20 miljoner VE av 100 miljoner VE i obligationer med fast ränta eller toppskiktet av 30 miljoner VE från sammanlagt 100 miljoner VE i skuld med fast ränta med möjlighet till förtida inlösen till verkligt värde (det bestämda nominella beloppet är 100 miljoner VE).

B6.3.19 Om en skiktkomponent identifieras i en säkring av verkligt värde ska företaget ange detta från ett bestämt nominellt belopp. För att uppfylla kraven för säkringar av verkligt värde ska företaget omvärdera den säkrade posten för förändringar i verkligt värde (dvs. omvärdera postens förändringar i verkligt värde som är hänförliga till den säkrade risken). En justering av en säkring av verkligt värde ska redovisas i resultatet senast när tillgången tas bort från rapporten över finansiell ställning. Det är därför nödvändigt att följa den post som justeringen av en säkring av verkligt värde avser. För en skiktkomponent i en säkring av verkligt värde ska företaget följa det nominella belopp som den definieras från. Till exempel måste det totalt angivna nominella beloppet på 100 miljoner VE i punkt B6.3.18 d följas för att följa bottenskiktet på 20 miljoner VE eller det övre skiktet på 30 miljoner VE.

B6.3.20 En skiktkomponent som innehåller en option med rätt till förtida inlösen kan inte identifieras som en säkrad post i en säkring av verkligt värde om det verkliga värdet på optionen påverkas av förändringar i den säkrade risken, såvida inte det identifierade skiktet inkluderar effekten av den tillhörande optionen med förtida inlösen vid fastställandet av förändringen i verkligt värde för den säkrade posten.

([1]) I denna standard uttrycks monetära belopp i ”valutaenheter” (VE) och ”utländska valutaenheter” (UV).

▼**M53**

Förhållandet mellan komponenter och det totala kassaflödet för en post

B6.3.21 Om en komponent av kassaflödet för en finansiell eller en icke-finansiell post identifieras som den säkrade posten ska komponenten vara mindre än eller lika med de totala kassaflödena för hela posten. Alla kassaflöden för hela posten kan dock identifieras som den säkrade posten och säkrade för enbart en viss risk (exempelvis endast för förändringar som är hänförliga till förändringar i LIBOR eller ett referensråvarupris).

B6.3.22 När det gäller en finansiell skuld vars effektivränta ligger under LIBOR kan ett företag t.ex. inte identifiera

a) en komponent av skulden som motsvarar en ränta motsvarande LIBOR (plus kapitalbeloppet vid en säkring av verkligt värde), och

b) en negativ restkomponent.

B6.3.23 När det gäller en finansiell skuld med fast ränta vars effektivränta är (till exempel) 100 räntepunkter under LIBOR kan ett företag dock identifiera som den säkrade posten förändringen i värdet för hela skulden (dvs. det nominella beloppet plus ränta till LIBOR minus 100 räntepunkter) som är hänförlig till förändringar i LIBOR. Om ett finansiellt instrument med fast ränta säkras en viss tid efter dess utgivning och räntorna har förändrats under tiden kan företaget identifiera en riskkomponent som motsvarar referensräntan som är högre än den avtalade ränta som betalas på posten. Företaget kan göra detta under förutsättning att referensräntan är lägre än effektivräntan beräknad utifrån antagandet att företaget hade köpt instrumentet den dag när det först identifierade den säkrade posten. Anta exempelvis att ett företag ger ut en fastförräntad finansiell tillgång om 100 VE som har en effektivränta på 6 procent vid en tidpunkt när LIBOR är 4 procent. Det börjar säkra denna tillgång en tid senare när LIBOR stigit till 8 procent och tillgångens verkliga värde har minskat till 90 VE. Företaget beräknar att om det hade förvärvat tillgången det datum när det först identifierar den relaterade LIBOR-ränterisken som den säkrade posten skulle effektivräntan för tillgången, baserad på det verkliga värde den hade då om 90 VE, ha varit 9,5 procent. Eftersom LIBOR är lägre än effektivräntan kan företaget identifiera en LIBOR-komponent på 8 procent som delvis består av de avtalsenliga räntebetalningarna och delvis av skillnaden mellan det aktuella verkliga värdet (dvs. 90 VE) och det belopp som ska betalas tillbaka vid förfall (dvs. 100 VE).

B6.3.24 Om en finansiell skuld med rörlig ränta har en ränta på (exempelvis) tre månaders LIBOR minus 20 räntepunkter (med ett golv på noll räntepunkter) kan ett företag identifiera som den säkrade posten förändringen i kassaflödena för hela denna skuld (dvs. tremånaders LIBOR minus 20 räntepunkter – inklusive golvet) som är hänförlig till förändringar i LIBOR. Så länge tremånaders LIBOR:s forwardkurva för den återstående löptiden för den skulden inte faller under 20 punkter har den säkrade posten samma variabilitet i kassaflöden

▼M53

som en skuld som har en ränta på 3 månaders LIBOR med noll eller positiv spread. Om tremånaders LIBOR:s forwardkurva för den återstående löptiden för den skulden (eller en del av den) dock faller under 20 punkter har den säkrade posten lägre variabilitet i kassaflödena än en skuld som har en ränta på tre månaders LIBOR med noll eller positiv spridning.

B6.3.25 Ett liknande exempel på en icke-finansiell post är en särskild typ av råolja från ett visst oljefält som har prissatts utifrån relevant benchmarkråolja. Om ett företag säljer denna råolja enligt ett avtal med en avtalsenlig beräkningsformel som sätter priset per fat till benchmarkpriset för råolja minus 10 VE med ett golv på 15 VE, kan företaget identifiera som den säkrade posten hela variabiliteten i kassaflöden enligt det försäljningsavtal som kan hänföras till förändringar i benchmarkpriset för råolja. Emellertid kan företaget inte identifiera en komponent som är lika med den fullständiga förändringen av referenspriset för råolja. Så länge terminspriset (för varje leverans) inte understiger 25 VE har den säkrade posten därför samma variabilitet i kassaflöden som råoljeförsäljning till benchmarkpriset för råolja (eller med en positiv spread). Om terminspriset för någon leverans understiger 25 VE har den säkrade posten lägre variabilitet i kassaflöden än en råoljeförsäljning till benchmarkpriset för råolja (eller med en positiv spread).

Villkor för säkringsredovisning (avsnitt 6.4)

Säkringseffektivitet

B6.4.1 Med säkringseffektivitet avses i vilken utsträckning som förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för säkringsinstrumentet kvittar förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade posten (exempelvis när den säkrade posten är en riskkomponent är de relevanta förändringar i verkligt värde eller kassaflöde för en post de som är hänförliga till den säkrade risken). Med säkringsineffektivitet avses i vilken utsträckning förändringar i verkligt värde eller kassaflöde för säkringsinstrumentet är större eller mindre än motsvarande förändringar för den säkrade posten.

B6.4.2 När ett företag identifierar ett säkringsförhållande, och på löpande basis, ska det analysera de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess löptid. Denna analys (inklusive uppdateringar i enlighet med punkt B6.5.21 till följd av omfördelning av ett säkringsförhållande) utgör grunden för företagets bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven uppfylls.

B6.4.3 För att undvika tvivel ska effekterna av att ersätta den ursprungliga motparten med en clearingmotpart och göra de tillhörande förändringar som beskrivs i punkt 6.5.6 avspeglas i värderingen av säkringsinstrumentet och därmed vid bedömningen och värderingen av säkringseffektiviteten.

▼M53

Ekonomiska samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet

B6.4.4 Kravet på att ett ekonomiskt samband ska finnas innebär att säkringsinstrumentet och den säkrade posten har värden som vanligen utvecklas i motsatt riktning på grund av samma risk, vilken är den säkrade risken. Därför måste det finnas en förväntan att säkringsinstrumentets värde och den säkrade postens värde systematiskt kommer att förändras till följd av förändringar i samma underliggande som har ett sådant ekonomiskt samband att de svarar på ett liknande sätt på den risk som säkras (t.ex. Brent- och WTI-råolja).

B6.4.5 Om underliggande inte är samma men har ett ekonomiskt samband kan det finnas situationer där värdena på säkringsinstrumentet och den säkrade posten utvecklas i samma riktning, exempelvis på grund av att prisdifferensen mellan två närstående underliggande ändras medan de underliggande själva inte utvecklas särskilt mycket. Ett ekonomiskt samband mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten föreligger fortfarande om värdena på säkringsinstrumentet och den post som säkras fortfarande förväntas utvecklas i motsatt riktning när de underliggande utvecklas.

B6.4.6 Bedömningen av huruvida ett ekonomiskt samband finns omfattar en analys av möjliga beteenden hos säkringsförhållandet under dess löptid för att kontrollera huruvida det kan förväntas uppfylla målet med riskhanteringen. Enbart förekomsten av ett statistiskt samband mellan två variabler är inte i sig stöd för slutsatsen att ett ekonomiskt samband finns.

Effekten av kreditrisk

B6.4.7 Eftersom säkringsredovisningsmodellen grundar sig på en generell idé om motverkan mellan vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten beror säkringens effektivitet inte bara på det ekonomiska sambandet mellan dessa poster (dvs. förändringar i deras underliggande), utan även på effekten av kreditrisk på både säkringsinstrumentets och den säkrade postens värde. Effekten av kreditrisk innebär att även om det finns ett ekonomiskt samband mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten kan nivån av motverkan bli oregelbunden. Detta kan bli följden av en förändring i kreditrisken för antingen säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som är av en sådan omfattning att kreditrisken dominerar de värdeförändringar som följer av det ekonomiska sambandet (dvs. effekten av förändringarna i underliggande). En omfattning som ger upphov till en dominerande värdeförändring är en som leder till förlust (eller vinst) från kreditrisk som omintetgör effekten av förändringar i underliggande på värdet för säkringsinstrumentet eller den säkrade posten, även om dessa förändringar var betydande. Omvänt gäller att om det under en viss period sker små förändringar i de underliggande kan det faktum att även små kreditriskrelaterade förändringar i säkringsinstrumentets eller den säkrade postens värde kan påverka värdet mer än de underliggande inte skapa en dominerande värdeförändring.

▼M53

B6.4.8 Exempel på när kreditrisk dominerar ett säkringsförhållande är när ett företag säkrar en exponering mot råvaruprisrisker med ett derivat utan säkerhet. Om motparten till det derivatet får en allvarligt försämrad kreditvärdighet kan effekten av förändringarna i motpartens kreditvärdighet uppväga effekten av förändringar i råvarupriserna på säkringsinstrumentets verkliga värde, medan förändringar i den säkrade postens verkliga värde i stor utsträckning beror på förändrade råvarupriser.

Säkringskvot

B6.4.9 I enlighet med säkringseffektivitetskraven måste säkringskvoten för säkringsförhållandet vara samma som den som följer av den kvantitet av den säkrade posten som företaget faktiskt säkrar och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra den kvantiteten säkrade poster. Om ett företag säkrar mindre än 100 procent av exponeringen av en post, exempelvis 85 procent, ska det identifiera säkringsförhållandet med en säkringskvot som är samma som den som kommer från 85 procent av exponeringen och den kvantitet av säkringsinstrumentet som företaget faktiskt använder för att säkra dessa 85 procent. På motsvarande sätt, om ett företag exempelvis säkrar en exponering med ett nominellt belopp på 40 enheter i ett finansiellt instrument ska det identifiera säkringsförhållandet med en säkringskvot som är densamma som den som följer av denna kvantitet på 40 enheter (dvs. företaget får inte använda en säkringskvot baserad på en större kvantitet enheter som det eventuellt innehar totalt, eller ett mindre antal enheter) och kvantiteten av den säkrade posten som det faktiskt säkrar med dessa 40 enheter.

B6.4.10 Identifiering av säkringsförhållandet med användning av samma säkringskvot som den som följer av kvantiteterna av den säkrade posten och det säkringsinstrument som företaget faktiskt använder får inte återspegla en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet, som i sin tur skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om de redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte. För att identifiera ett säkringsförhållande måste företaget justera den säkringskvot som beror på de kvantiteter av den säkrade posten och det säkringsinstrument som företaget faktiskt använder om detta behövs för att undvika en sådan obalans.

B6.4.11 Exempel på relevanta faktorer vid bedömningen av huruvida ett utfall i redovisningen är oförenligt med syftet för säkringsredovisning är

a) huruvida den avsedda säkringskvoten fastställs för att undvika redovisning av säkringsineffektivitet för kassaflödessäkringar, eller för att uppnå justering av säkring av verkligt värde för mer säkrade poster i syfte att öka användningen av redovisning till verkligt värde, men utan motverkan av förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde, och

▼M53

b) huruvida det finns ett kommersiellt skäl till den särskilda viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet, även om detta skapar säkringsineffektivitet. Till exempel, ett företag ingår och identifierar en kvantitet av säkringsinstrumentet som inte är den kvantitet som det fastställde som den bästa säkringen av den säkrade posten eftersom säkringsinstrumentens standardvolym inte gör det möjligt att ingå den exakta kvantiteten av säkringsinstrument (ett partistorleksproblem). Ett exempel är ett företag som säkrar 100 ton kaffeinköp med ett standardiserat terminskontrakt för kaffe som har en avtalsstorlek på 37 500 lbs (pund). Företaget kan endast använda antingen fem eller sex kontrakt (motsvarande 85,0 respektive 102,1 ton) för att säkra inköpsvolymen om 100 ton. I sådant fall identifierar företaget säkringsförhållandet med den säkringskvot som beror på antalet terminskontrakt för kaffe som det faktiskt använder eftersom den säkringsineffektivitet som är följden av skillnaderna mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet inte skulle leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte.

Frekvens för bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven är uppfyllda

B6.4.12 Ett företag ska i början av säkringsförhållandet, och fortlöpande, bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Företaget ska minst utföra den fortlöpande bedömningen per varje balansdag eller vid en betydande förändring av de omständigheter som påverkar kraven på säkringseffektivitet, beroende på vilket som inträffar först. Bedömningen avser förväntningar om säkringseffektiviteten och är därför endast framåtblickande.

Metoder för bedömning av huruvida kraven på säkringseffektivitet är uppfyllda

B6.4.13 I denna standard specificeras ingen metod för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Ett företag ska dock använda en metod som beaktar de relevanta egenskaperna hos säkringsförhållandet samt källorna till säkringsineffektiviteten. Beroende på dessa omständigheter kan metoden vara en kvalitativ eller kvantitativ bedömning.

B6.4.14 Exempelvis, när de kritiska villkoren (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) för säkringsinstrumentet och den säkrade posten motsvarar eller ligger nära varandra kan det vara möjligt för ett företag att dra slutsatsen, på grundval av en kvalitativ bedömning av de kritiska villkoren, att säkringsinstrumentet och den säkrade posten har värden som i allmänhet kommer att utvecklas i motsatt riktning på grund av samma risk och följaktligen att ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet finns (se punkterna B6.4.4–B6.4.6).

B6.4.15 Det faktum att ett derivat ”in the money” eller ”out of the money” när det identifieras som säkringsinstrument innebär inte i sig att en kvalitativ bedömning är olämplig. Det beror på omständigheterna huruvida säkringsineffektivitet till följd av denna omständighet skulle ha en omfattning som en kvalitativ bedömning inte skulle fånga upp i tillräcklig utsträckning.

▼**M53**

B6.4.16 Omvänt, om de kritiska villkoren för säkringsinstrumentet och den säkrade posten inte är anpassade till varandra finns det en ökad grad av osäkerhet gällande motverkans omfattning. Följaktligen är säkringseffektiviteten under säkringsförhållandets löptid svårare att förutse. I en sådan situation kan det hända att ett företag bara kan dra slutsatsen att det finns ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet på grundval av en kvantitativ bedömning (se punkterna B6.4.4–B6.4.6). I vissa situationer kan en kvantitativ bedömning också behövas för att bedöma huruvida den säkringskvot som används för att identifiera säkringsförhållandet uppfyller säkringseffektivitetskraven (se punkterna B6.4.9–B6.4.11). Ett företag kan använda samma eller olika metoder för de två olika syftena.

B6.4.17 Om det har skett förändringar i omständigheter som påverkar säkringseffektiviteten kan ett företag bli tvunget att ändra metoden för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven för att se till att de relevanta egenskaperna för säkringsförhållandet, inklusive källorna till säkringsineffektivitet, fortfarande fångas upp.

B6.4.18 Ett företags riskhantering är den huvudsakliga källan till information för att utföra bedömningen av huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven. Detta innebär att de administrativa uppgifter (eller den analys) som används som beslutsunderlag kan ligga till grund för bedömningen av huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven.

B6.4.19 Ett företags dokumentation av säkringsförhållandet innefattar hur det kommer att bedöma säkringseffektivitetskraven, inklusive den metod eller de metoder som tillämpas. Dokumentationen av säkringsförhållandet ska uppdateras vid eventuella ändringar av metoderna (se punkt B6.4.17).

Redovisning av godkända säkringsförhållanden (avsnitt 6.5)

B6.5.1 Ett exempel på en säkring av verkligt värde är en säkring av exponeringen för förändringar i verkligt värde på ett instrument med fast räntesats till följd av ändrade räntesatser. En sådan säkring kan ingås av emittenten eller innehavaren.

B6.5.2 Syftet med en kassaflödessäkring är att skjuta upp redovisningen av vinst eller förlust på säkringsinstrumentet till en period eller perioder under vilken eller vilka de säkrade förväntade framtida kassaflödena påverkar resultatet. Ett exempel på en kassaflödessäkring är användningen av en swap för att byta lån med rörlig ränta (värderade till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde) till lån med fast ränta (dvs. en säkring av en framtida transaktion där de framtida kassaflödena som säkras är de framtida räntebetalningarna). Däremot är ett prognostiserat förvärv av ett egetkapitalinstrument som, när det väl är förvärvat, kommer att redovisas till verkligt värde via resultatet ett exempel på en post som inte kan vara en säkrad post i en kassaflödessäkring, eftersom en eventuell vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som skulle skjutas upp inte kan omklassificeras på lämpligt sätt till resultatet under en period då den skulle kvittas. Av samma skäl kan inte ett prognostiserat förvärv av ett egetkapitalinstrument som, när det väl är förvärvat kommer att redovisas till verkligt värde där förändringar i verkligt värde redovisas i övrigt totalresultat vara en säkrad post i en kassaflödessäkring.

▼**M53**

B6.5.3 En säkring av ett bindande åtagande (exempelvis en säkring av den förändring i bränslepris som är hänförlig till ett oredovisat avtalsenligt åtagande av ett elföretag att köpa bränsle till ett fast pris) är en säkring av en exponering för en förändring i verkligt värde. Alltså är en sådan säkring en säkring av verkligt värde. Enligt punkt 6.5.4 kan dock en säkring av en valutarisk i ett bindande åtagande alternativt redovisas som en kassaflödessäkring.

Värdering av säkringars ineffektivitet

B6.5.4 Vid värdering av säkringsineffektivitet ska företaget beakta pengars tidsvärde. Följaktligen fastställer företaget värdet av den säkrade posten på grundval av nuvärde och därmed inkluderar förändringen i värdet av den säkrade posten också effekten av pengars tidsvärde.

B6.5.5 För att beräkna förändringen av den säkrade postens värde för värdering av säkringens ineffektivitet kan ett företag använda ett derivat med villkor som matchar de kritiska villkoren för den säkrade posten (detta kallas ofta för ett ”hypotetiskt derivat”) och skulle, t.ex. för en säkring av en prognostiserad transaktion, kalibreras med hjälp av den säkrade prisnivån (eller räntan). Om till exempel säkringen gäller en tvåsidig risk på den aktuella marknadsnivån skulle det hypotetiska derivatet utgöra ett hypotetiskt terminskontrakt som kalibreras till ett värde av noll vid tidpunkten för identifiering av säkringsförhållandet. Om säkringen till exempel var för en ensidig risk skulle det hypotetiska derivatet utgöra realvärdet av en hypotetisk option som vid tidpunkten för identifieringen av säkringsförhållandet är ”at the money” om den säkrade prisnivån är den aktuella marknadsnivån, eller är ”out of the money” om den säkrade prisnivån ligger ovanför (eller, för en säkring av en lång position, under) den aktuella marknadsnivån. Användning av ett hypotetiskt derivat är ett möjligt sätt att beräkna förändringen i den säkrade postens värde. Det hypotetiska derivatet är en exakt kopia av den säkrade posten, vilket leder till samma resultat som om denna förändring i värde fastställdes genom ett annat tillvägagångssätt. Användning av ett hypotetisk derivat är inte i sig en metod utan en matematisk lösning som enbart kan användas för att beräkna den säkrade postens värde. Ett hypotetiskt derivat kan följaktligen inte användas för att inkludera egenskaper i värdet på den säkrade posten som bara finns i säkringsinstrumentet (men inte i den säkrade posten). Ett exempel är skulder uttryckta i utländsk valuta (oavsett om det rör sig om fast eller rörlig ränta). Vid användning av ett hypotetiskt derivat för att beräkna förändringen i värdet på sådana skulder eller nuvärdet på den ackumulerade förändringen i dess kassaflöden kan ett hypotetiskt derivat inte tillskriva en avgift för växling mellan olika valutor även om faktiska derivat enligt vilka olika valutor växlas kan omfatta en sådan avgift (t.ex. valutaränteswappar).

B6.5.6 Förändringen i värdet för den säkrade posten som fastställs med hjälp av ett hypotetiskt derivat kan också användas för att bedöma huruvida ett säkringsförhållande uppfyller säkringseffektivitetskraven.

▼**M53**

Omfördelning av säkringsförhållandet och förändringar i säkringskvoten

B6.5.7 Omfördelning avser de justeringar som görs av identifierade kvantiteter av den säkrade posten eller säkringsinstrumentet för ett redan befintligt säkringsförhållande i syfte att upprätthålla en säkringskvot som uppfyller kraven på säkringseffektivitet. Förändringar av identifierade kvantiteter av en säkrad post eller ett säkringsinstrument för ett annat syfte utgör inte en omfördelning enligt denna standard.

B6.5.8 Omfördelning redovisas som en fortsättning av säkringsförhållandet i enlighet med punkterna B6.5.9–B6.5.21. Vid omfördelning fastställs ineffektiviteten i säkringsförhållandets och redovisas omedelbart före justeringen av säkringsförhållandet.

B6.5.9 Justering av säkringskvoten möjliggör för ett företag att reagera på förändringar i förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som härrör från deras underliggande eller riskvariabler. Till exempel, ett säkringsförhållande där säkringsinstrumentet och den säkrade posten har olika men närliggande underliggande ändras till följd av en förändring i förhållandet mellan dessa två underliggande (t.ex. olika men närliggande referensindex, referensräntor eller referenspriser). Därmed gör en omfördelning det möjligt att upprätthålla ett säkringsförhållande i situationer där förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten ändras på ett sätt som kan kompenseras genom att anpassa säkringskvoten.

B6.5.10 Exempelvis kan ett företag säkra en exponering mot en utländsk valuta A med hjälp av ett valutaderivat som hänvisar till utländsk valuta B och de utländska valutorna A och B är ”peggade” (dvs. deras växelkurs bibehålls inom ett intervall eller på en växelkurs som fastställts av en centralbank eller någon annan myndighet). Om växelkursen mellan utländsk valuta A och utländsk valuta B har ändrats (dvs. ett nytt intervall eller en ny kurs fastställs) skulle en omfördelning av säkringsförhållandet för att återspegla den nya växelkursen se till att säkringsförhållandet fortsätter att uppfylla säkringseffektivitetskraven för säkringskvoten under de nya omständigheterna. Om valutaderivatet däremot skulle fallera skulle ändring av säkringskvoten inte garantera att säkringsförhållandet skulle fortsätta att uppfylla det säkringseffektivitetskravet. Följaktligen underlättar inte omfördelning ett fortsatt säkringsförhållande i situationer där förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten förändras på ett sätt som inte kan kompenseras för genom att anpassa säkringskvoten.

B6.5.11 Alla förändringar i motverkans omfattning mellan förändringarna i verkligt värde för säkringsinstrumentet och den säkrade postens verkliga värde eller kassaflöden utgör inte en förändring i förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten. Ett företag analyser de källor till säkringsineffektivitet som det förväntar sig kommer att påverka säkringsförhållandet under dess löptid och utvärderar om förändringar i motverkans omfattning är

a) fluktuationer kring säkringskvoten som fortsätter att vara giltig (dvs. fortsätter att på lämpligt sätt återspegla förhållandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten), eller

▼**M53**

b) en indikation på att säkringskvoten inte längre återspeglar sambandet mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten på ett korrekt sätt.

Ett företag utför denna utvärdering mot säkringseffektivitetskraven för säkringskvoten, dvs. för att se till att säkringsförhållandet inte återspeglar en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om det redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte. Denna utvärdering kräver alltså omdöme.

B6.5.12 Fluktuationer kring en konstant säkringskvot (och därmed relaterad säkringsineffektivitet) kan inte minskas genom att anpassa säkringskvoten som svar på varje enskilt resultat. I sådana omständigheter är en förändring i motverkans omfattning därför en fråga om värdering och redovisning av säkringens ineffektivitet men kräver inte en omfördelning.

B6.5.13 Omvänt, om förändringar i motverkans omfattning visar att fluktuationen sker kring en säkringskvot som skiljer sig från den säkringskvot som för närvarande används för ett säkringsförhållande, eller att det finns en trend som leder bort från den säkringskvoten, kan säkringsineffektiviteten minskas genom att anpassa säkringskvoten medan en bibehållen säkringskvot i allt större omfattning skulle skapa säkringsineffektivitet. I sådana fall måste ett företag utvärdera om säkringsförhållandet återspeglar en obalans mellan viktningen av den säkrade posten och säkringsinstrumentet som skulle skapa säkringsineffektivitet (oavsett om det redovisas eller inte) som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt säkringsredovisningens syfte. Om säkringskvoten justeras påverkar det också värderingen och redovisningen av ineffektiviteten i säkringen eftersom den ineffektiviteten för säkringsförhållandet vid omfördelning måste fastställas och redovisas omedelbart före justeringar av säkringsförhållandet i enlighet med punkt B6.5.8.

B6.5.14 Omfördelning innebär när det gäller säkringsredovisning att ett företag efter inledandet av ett säkringsförhållande justerar kvantiteterna av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som svar på förändrade omständigheter som påverkar säkringskvoten för säkringsförhållandet. Normalt bör den justeringen återspegla justeringar av de kvantiteter av säkringsinstrumentet och den säkrade posten som det faktiskt använder. Ett företag måste justera den säkringskvot som kommer av de kvantiteter av den säkrade posten eller säkringsinstrumentet som det faktiskt använder om

a) den säkringskvot som beror på förändringar i de kvantiteter av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som företaget faktiskt använder skulle återspegla en obalans som skulle skapa säkringsineffektivitet som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som skulle vara oförenligt med säkringsredovisningens syfte, eller

▼**M53**

b) ett företag skulle behålla de kvantiteter av säkringsinstrumentet och den säkrade posten som det faktiskt använder, vilket resulterar i en säkringskvot som under nya omständigheter skulle återspegla en obalans som skulle skapa säkringsineffektivitet som skulle kunna leda till ett utfall i redovisningen som är oförenligt med säkringsredovisningens syfte (dvs. ett företag får inte skapa en obalans genom att underlåta att justera säkringskvoten).

B6.5.15 Omfördelning tillämpas inte om målet med riskhanteringen för ett säkringsförhållande har förändrats. I stället ska säkringsredovisning för det säkringsförhållandet upphöra (trots att ett företag kan identifiera ett nytt säkringsförhållande som inbegriper säkringsinstrumentet eller den säkrade posten från det tidigare säkringsförhållandet enligt punkt B6.5.28).

B6.5.16 Om ett säkringsförhållande omfördelas kan justeringen till säkringskvoten ske på olika sätt:

a) Viktningen av den säkrade posten kan höjas (vilket samtidigt minskar viktningen av säkringsinstrumentet) genom att

i) öka volymen med avseende på den säkrade posten, eller

ii) minska volymen med avseende på säkringsinstrumentet.

b) Viktningen av säkringsinstrumentet kan höjas (vilket samtidigt minskar viktningen av den säkrade posten) genom att

i) öka volymen med avseende på säkringsinstrumentet, eller

ii) minska volymen med avseende på den säkrade posten.

Volymförändringar avser de kvantiteter som ingår i säkringsförhållandet. Följaktligen innebär minskade volymer inte nödvändigtvis att posterna eller transaktionerna inte längre finns, eller inte längre förväntas uppkomma, men att de inte är del av ett säkringsförhållande. Exempelvis kan en minskning av säkringsinstrumentets volym leda till att företaget behåller ett derivat, men att endast en del av det förblir ett säkringsinstrument i säkringsförhållandet. Detta kan inträffa om omfördelningen endast kunde göras genom att minska volymen med avseende på säkringsinstrumentet i ett säkringsförhållande, men att företaget då behåller den volym som inte längre behövs. I detta fall skulle den oidentifierade delen av derivatet redovisas till verkligt värde via resultatet (såvida det inte identifierades som ett säkringsinstrument i ett annat säkringsförhållande).

B6.5.17 Justering av säkringskvoten genom att öka volymen med avseende på den säkrade posten påverkar inte hur förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde värderas. Värderingen av förändringarna i den säkrade postens värde i förhållande till tidigare identifierad volym påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning inkluderar dock

▼M53

förändringar i den säkrade postens värde även förändringar i värdet på den ytterligare volymen med avseende på den säkrade posten. Dessa förändringar värderas från, och med en hänvisning till, dagen för omfördelning i stället för det datum då säkringsförhållandet identifierades. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en volym om 100 ton av en råvara till ett terminspris på 80 VE (terminspriset vid början av säkringsförhållandet) och lade till en volym om 10 ton vid omfördelning när terminspriset var 90 VE skulle den säkrade posten efter omfördelning bestå av två skikt: 100 ton säkrade till 80 VE och 10 ton säkrade till 90 VE.

B6.5.18 Justering av säkringskvoten genom att minska säkringsinstrumentets volym påverkar inte hur förändringar i den säkrade postens värde värderas. Värderingen av förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde i förhållande till den volym som fortsätter att identifieras påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning är dock den volym som säkringsinstrumentet minskades med inte längre en del av säkringsförhållandet. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en råvaras prisrisk med en derivatvolym på 100 ton som säkringsinstrument och minskar den volymen med 10 ton vid omfördelning skulle ett nominellt värde för 90 ton av säkringsinstrumentets volym finnas kvar (se punkt B6.5.16 för följderna av den derivatvolym [dvs. 10 ton] som inte längre är en del av säkringsförhållandet).

B6.5.19 Justering av säkringskvoten genom att öka säkringsinstrumentets volym påverkar inte hur förändringar i den säkrade postens värde värderas. Värderingen av förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde i förhållande till tidigare identifierad volym påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning inkluderar dock förändringar i säkringsinstrumentets verkliga värde även förändringar i värdet på den ytterligare volymen med avseende på säkringsinstrumentet. Förändringarna värderas från, och med en hänvisning till, dagen för omfördelning i stället för det datum då säkringsförhållandet identifierades. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en råvaras prisrisk med en derivatvolym på 100 ton som säkringsinstrument och lade till en volym på 10 ton vid omfördelning skulle säkringsinstrumentet efter omfördelning omfatta en total derivatvolym på 110 ton. Förändringen i säkringsinstrumentets verkliga värde är den totala förändringen i verkligt värde för de derivat som ingår i den sammanlagda volymen på 110 ton. Dessa derivat skulle kunna (och skulle sannolikt) ha olika kritiska villkor, till exempel deras terminspriser eftersom de ingåtts vid olika tidpunkter (inklusive möjligheten att identifiera derivat i säkringsförhållanden efter det första redovisningstillfället).

B6.5.20 Justering av säkringskvoten genom att minska den säkrade postens volym påverkar inte hur förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde värderas. Värderingen av förändringarna i den säkrade postens verkliga värde i förhållande till den volym som fortsätter att identifieras påverkas inte heller. Från dagen för omfördelning är dock den volym som den säkrade posten minskades med inte längre en del av säkringsförhållandet. Om ett företag exempelvis ursprungligen säkrade en volym om 100 ton av en råvara till ett terminspris på 80 VE och minskar den volymen med 10 ton vid omfördelning skulle den säkrade posten efter omfördelning vara 90 ton säkrade till 80 VE. De 10 ton av den säkrade posten som inte längre ingår i säkringsförhållandet skulle redovisas i enlighet med kraven för upphörande av säkringsredovisning (se punkterna 6.5.6–6.5.7 och B6.5.22–B6.5.28).

▼**M53**

B6.5.21 Vid omfördelning av ett säkringsförhållande ska ett företag uppdatera sin analys av de källor till säkringsineffektivitet som väntas påverka säkringsförhållandet under dess (återstående) löptid (se punkt B6.4.2). Dokumentation av säkringsförhållandet ska uppdateras i enlighet med detta.

Upphörande av säkringsredovisning

B6.5.22 Säkringsredovisningen ska upphöra från det datum då kvalificeringskriterierna inte längre uppfylls.

B6.5.23 Ett företag ska inte upphöra att identifiera och därigenom upphöra med ett säkringsförhållande som

a) fortfarande uppfyller de riskhanteringsmål på grundval av vilka det kvalificerades för säkringsredovisning (dvs. företaget arbetar fortfarande efter det målet med riskhanteringen), och

b) fortsätter att uppfylla alla övriga kvalificeringskriterier (efter hänsyn tagen till eventuell omfördelning av säkringsförhållandet, om tillämpligt).

B6.5.24 I denna standard skiljs företagets strategi för riskhantering från dess mål med riskhantering. Strategin är fastställd på den högsta nivån där ett företag fastställer hur det hanterar risker. Strategier för riskhantering identifierar vanligtvis de risker som företaget är exponerat för och anger hur företaget hanterar dem. En sådan strategi gäller vanligtvis under en längre period och får medge en viss flexibilitet för att reagera på ändrade förhållanden som uppstår då denna strategi gäller (t.ex. olika räntor eller råvaruprisnivåer som leder till en annan säkringsnivå). Detta anges normalt i en allmän handling som sprids ned genom ett företag genom en policy som innehåller mer specifika riktlinjer. Däremot tillämpas målet med riskhanteringen för ett säkringsförhållande på nivån för ett särskilt säkringsförhållande. Det avser hur ett specifikt säkringsinstrument som har identifierats används för att säkra en särskild exponering som har identifierats som den säkrade posten. En strategi för riskhantering kan därmed omfatta många olika säkringsförhållanden vars mål med riskhanteringen avser verkställande av den övergripande strategin för riskhantering. Till exempel:

a) Ett företag har en strategi för hantering av dess ränteriskexponering för skuldfinansiering som anger värdena för hela företaget för blandningen mellan finansiering med fast ränta och med rörlig ränta. Strategin är att upprätthålla mellan 20 procent och 40 procent av skulden till fast ränta. Företaget beslutar med jämna mellanrum hur man ska verkställa denna strategi (dvs. hur det ska positionera sig inom ramen för 20 till 40 procent för fast ränteexponering) beroende på räntenivåerna. Om räntesatserna är låga fastställer företaget räntan för mer skulder än när räntesatserna är höga. Företagets skuld är skuldebrev till rörlig ränta på 100 VE, varav 30 VE omvandlas till en exponering med fast ränta. Företaget drar fördel av låga räntor för att utfärda ytterligare 50 VE i skulder för att finansiera stora investeringar, vilket företaget gör genom att utfärda en obligation med fast ränta. Mot bakgrund av de låga räntorna beslutar företaget att fastställa sin exponering med fast ränta till 40 procent av den sammanlagda skulden genom att med 20 VE minska utsträckningen i vilken det redan säkrade sin

▼M53

exponering med rörlig ränta, vilket leder till en exponering till fast ränta på 60 VE. I denna situation förblir riskhanteringsstrategin oförändrad. Däremot har företagets genomförande av denna strategi förändrats och detta innebär att för 20 VE av exponeringarna till rörlig ränta, som tidigare säkrades, har målet med riskhanteringen ändrats (dvs. på säkringsförhållandenivån). I denna situation måste därmed säkringsredovisningen upphöra för 20 VE av den tidigare säkrade exponeringen med rörlig ränta. Detta skulle kunna innebära en minskning av swappen med ett nominellt belopp på 20 VE men, beroende på omständigheterna, kan ett företag behålla swapvolymen och exempelvis använda den för att säkra en annan exponering eller så kan den komma att ingå i ett handelslager. Omvänt gäller att om ett företag i stället omvandlade en del av sin skuld med fast ränta till en exponering med rörlig ränta skulle säkringsredovisningen behöva fortsätta för dess tidigare säkrade exponering med rörlig ränta.

b) Vissa exponeringar uppkommer till följd av positioner som ofta ändras, exempelvis ränterisken i en öppen portfölj med skuldinstrument. Tillägg av nya skuldinstrument och borttagande av skuldinstrument från rapporten över finansiell ställning ändrar fortlöpande den exponeringen (dvs. är annorlunda än en position som man låter förfalla) utan att lägga till nya poster). Detta är en dynamisk process i vilken både den exponering och de säkringsinstrument som används för att förvalta den inte förblir desamma särskilt länge. Följaktligen justerar ett företag med en sådan exponering ofta de säkringsinstrument som används för att förvalta ränterisken allt eftersom exponeringen förändras. Skuldinstrument med 24 månaders återstående löptid identifieras t.ex. som den säkrade posten för ränterisk för 24 månader. Samma förfarande tillämpas för andra tidsspann eller förfalloperioder. Efter en kort tid upphör företaget med alla, några eller en del av tidigare identifierade säkringsförhållanden för förfalloperioder och identifierar nya säkringsförhållanden för förfalloperioder på grundval av deras storlek och de säkringsinstrument som finns då. Att säkringsredovisningen upphör i denna situation återspeglar att dessa säkringsförhållanden upprättas på ett sådant sätt att företaget ser på ett nytt säkringsinstrument och en ny säkrad post i stället för på det säkringsinstrument och den säkrade post som tidigare identifierades. Strategin för riskhantering förblir densamma, men det finns inget mål för riskhantering som fortsätter för de tidigare identifierade säkringsförhållandena, som inte längre existerar som sådana. I en sådan situation ska säkringsredovisningen upphöra i den mån målen med riskhantering har förändrats. Detta beror på ett företags situation och kan till exempel påverka alla eller endast vissa säkringsförhållanden i en förfalloperiod eller endast en del av ett säkringsförhållande.

c) Ett företag har en strategi för riskhantering genom vilken det hanterar valutarisker för prognostiserad försäljning och efterföljande fordringar. Inom denna strategi hanterar företaget valutarisken som ett särskilt säkringsförhållande endast fram till det att fordran redovisas. Företaget hanterar därefter inte längre valutarisken på grundval av detta särskilda säkringsförhållande. I stället hanterar företaget valutarisken från kundfordringar, leverantörsskulder och derivat (som inte avser prognostiserade transaktioner som fortfarande väntas) som är uttryckta i samma utländska valuta. I redovisningssyfte fungerar detta som en ”naturlig” säkring eftersom

▼**M53**

vinster och förluster på valutarisken för alla dessa poster omedelbart redovisas i resultatet. För redovisningsändamål måste följaktligen ett säkringsförhållande som identifierats för perioden fram till betalningsdagen upphöra när fordran redovisas eftersom målet med riskhanteringen för det ursprungliga säkringsförhållandet inte längre gäller. Valutarisken hanteras nu inom samma strategi men på en annan grund. Omvänt gäller att om ett företag hade ett annat mål med riskhanteringen och hanterade valutarisken som ett enda sammanhängande säkringsförhållande specifikt för det prognostiserade försäljningsbeloppet och efterföljande fordran fram till likviddagen skulle säkringsredovisningen fortsätta fram till den dagen.

B6.5.25 Upphörande av säkringsredovisningen kan påverka

a) ett säkringsförhållande i sin helhet, eller

b) en del av ett säkringsförhållande (vilket innebär att säkringsredovisning fortsätter under återstoden av säkringsförhållandet).

B6.5.26 Ett säkringsförhållande upphör i sin helhet när det totalt sett inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna. Till exempel:

a) Säkringsförhållandet uppfyller inte längre det mål med riskhanteringen på grundval av vilket det kvalificerades för säkringsredovisning (dvs. företaget arbetar inte längre enligt det målet).

b) Säkringsinstrumentet eller -instrumenten har sålts eller avslutas (för hela den volym som var en del av säkringsförhållandet).

c) Det finns inte längre ett ekonomiskt samband mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet eller effekten av kreditrisk börjar dominera de värdeförändringar som följer av det ekonomiska sambandet.

B6.5.27 En del av ett säkringsförhållande upphör (och säkringsredovisning fortsätter för det resterande säkringsförhållandet) när endast en del av säkringsförhållandet inte längre uppfyller kvalificeringskriterierna. Till exempel:

a) Vid omfördelning av säkringsförhållandet kan säkringskvoten justeras på ett sådant sätt att en del av den säkrade postens volym inte längre är en del av säkringsförhållandet (se punkt B6.5.20). Därmed upphör säkringsredovisningen endast för den volym av den säkrade posten som inte längre är en del av säkringsförhållandet.

b) När förekomsten av en del av den säkrade postens volym som är (eller är en del av) en prognostiserad transaktion inte längre är mycket sannolik upphör säkringsredovisningen endast för den volym av den säkrade posten vars förekomst inte längre är mycket sannolik. Om ett företag däremot har en historik av att ha identifierat säkringar av prognostiserade transaktioner och därefter har fastställt att de prognostiserade transaktionerna inte längre förväntas inträffa ifrågasätts företagets förmåga att förutse prognostiserade transaktioner korrekt vid förutsägelse av liknande prognostiserade transaktioner. Detta påverkar bedömningen av huruvida liknande prognostiserade transaktioner är mycket sannolika (se punkt 6.3.3) och därmed om de är möjliga som säkrade poster.

▼**M53**

B6.5.28 Ett företag kan identifiera ett nytt säkringsförhållande som inbegriper säkringsinstrumentet eller den säkrade posten i ett tidigare säkringsförhållande där säkringsredovisning upphörde (delvis eller i sin helhet). Detta innebär inte att ett säkringsförhållande fortsätter utan utgör en nystart. Till exempel:

a) Ett säkringsinstrument genomgår en sådan allvarlig kreditförsämring att företaget ersätter det med ett nytt säkringsinstrument. Detta innebär att det ursprungliga säkringsförhållandet misslyckats med att uppnå målet med riskhanteringen och upphör därför i sin helhet. Det nya säkringsinstrumentet är identifierat som säkring av samma exponering som var säkrad tidigare och utgör ett nytt säkringsförhållande. De förändringar i verkligt värde eller kassaflöden för den säkrade posten värderas därmed från, och med hänvisning till, det datum då det nya säkringsförhållandet identifierades i stället för från den dag då det ursprungliga säkringsförhållandet identifierades.

b) Ett säkringsförhållande upphör före utgången av dess löptid. Säkringsinstrumentet i det säkringsförhållandet kan identifieras som säkringsinstrumentet i ett annat säkringsförhållande (t.ex. för att justera säkringskvoten vid en omfördelning genom att öka volymen med avseende på säkringsinstrumentet eller vid identifiering av ett helt nytt säkringsförhållande).

Redovisning av optioners tidsvärde

B6.5.29 En option kan anses vara relaterad till en tidsperiod eftersom dess tidsvärde utgör en avgift för att erbjuda skydd till optionsinnehavaren under en tidsperiod. De omständigheter som är relevanta för bedömningen av om en option säkrar en transaktionsrelaterad eller tidsrelaterad säkrad post är dock egenskaperna hos den säkrade posten, inbegripet hur och när den påverkar resultatet. Därför ska ett företag bedöma typen av säkrad post (se punkt 6.5.15 a) på grundval av den säkrade postens karaktär (oavsett om säkringsförhållandet är en kassaflödessäkring eller en säkring av verkligt värde):

a) En options tidsvärde avser en transaktionsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är en transaktion för vilken tidsvärdet utgör kostnad för denna transaktion. Ett exempel är när en options tidsvärde avser en säkrad post som leder till redovisning av en post vars första värdering innefattar transaktionskostnader (t.ex. ett företag säkrar ett råvaruköp, oavsett om det gäller en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, mot råvaruprisrisken och inkluderar transaktionskostnaderna i den första värderingen av varulagret). Som en följd av att inkludera optionens tidsvärde i den första värderingen av den säkrade posten påverkar tidsvärdet resultatet samtidigt som den säkrade posten. På samma sätt skulle ett företag som säkrar en försäljning av en råvara, oavsett om det är en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, inkludera optionens tidsvärde som en del av kostnaden för denna försäljning (och därmed skulle tidsvärdet redovisas i resultatet under samma period som intäkterna från den säkrade försäljningen).

▼**M53**

b) En options tidsvärde avser en tidsrelaterad säkrad post om den säkrade postens karaktär är sådan att tidsvärdet är en kostnad för att erhålla skydd mot en risk under en viss tidsperiod (men den säkrade posten leder inte till en transaktion som inbegriper begreppet transaktionskostnader i enlighet med a). Till exempel om varulager är säkrade mot en minskning av verkligt värde under sex månader med en råvaruoption med en motsvarande löptid skulle optionens tidsvärde fördelas till resultatet (dvs. periodiseras på ett systematiskt och rationellt sätt) under den sexmånadersperioden. Ett annat exempel är en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som säkras för 18 månader med en valutaoption, vilket skulle resultera i en fördelning av optionens tidsvärde under dessa 18 månader.

B6.5.30 Den säkrade postens egenskaper, inbegripet hur och när den säkrade posten påverkar resultatet, påverkar också den tidsperiod under vilken tidsvärdet för en option som säkrar en tidsrelaterad säkrad post periodiseras, en tidsperiod som är konsistent med den period under vilken optionens realvärde kan påverka resultatet i enlighet med säkringsredovisning. Om till exempel en ränteoption (ett räntetak) används för att ge skydd mot ökade räntekostnader på obligationer med rörlig ränta periodiseras tidsvärdet för detta räntetak till resultatet över samma period under vilken takets eventuella realvärde skulle påverka resultatet:

a) Om räntetaket säkrar räntehöjningar under de första tre åren av den totala löptiden för obligationer med rörlig ränta med en löptid på fem år periodiseras tidsvärdet för taket under de tre första åren.

b) Om räntetaket är en option med framskjuten start som säkrar räntehöjningar för år två och tre av den totala löptiden för obligationer med rörlig ränta med en löptid på fem år periodiseras tidvärdet för taket under år två och tre.

B6.5.31 Redovisningen av optioners tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 tillämpas också på en kombination av en köpt och en utfärdad option (varav en är en säljoption och den andra en köpoption) som på dagen för identifiering som ett säkringsinstrument har ett nettotidsvärde på noll (som vanligtvis kallas ”zero cost-collar”). I det fallet ska företaget redovisa eventuella förändringar i tidsvärde i övrigt totalresultat, trots att den ackumulerade förändringen i tidsvärde över hela perioden för säkringsförhållandet är noll. Om optionens tidsvärde avser

a) en transaktionsrelaterad säkrad post skulle beloppet för tidsvärdet vid slutet av det säkringsförhållande som justerar den säkrade posten eller som omklassificeras till resultatet (se punkt 6.5.15 b) vara noll,

b) en tidsrelaterad säkrad post är de periodiseringskostnader som har samband med tidsvärdet lika med noll.

▼**M53**

B6.5.32 Redovisningen av optioners tidsvärde i enlighet med punkt 6.5.15 ska tillämpas endast i den mån som tidsvärdet hänför sig till den säkrade posten (anpassat tidsvärde). En options tidsvärde hänför sig till den säkrade posten om de kritiska villkoren för optionen (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) är anpassade till den säkrade posten. Om de kritiska villkoren för en option och den säkrade posten inte är helt anpassade ska företaget därför beräkna det anpassade tidsvärdet, dvs. hur mycket av det tidsvärde som ingår i premien (faktiskt tidsvärde) som avser den säkrade posten (och därför bör behandlas i enlighet med punkt 6.5.15). Ett företag fastställer det anpassade tidsvärdet med hjälp av värdering av den option som skulle ha kritiska villkor som helt motsvarar den säkrade posten.

B6.5.33 Om det faktiska tidsvärdet och det anpassade tidsvärdet skiljer sig åt ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital i enlighet med punkt 6.5.15 enligt följande:

a) Om det faktiska tidsvärdet är högre än de anpassade tidsvärdet i början av säkringsförhållandet ska företaget

   i) fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital på grundval av det anpassade tidsvärdet, och

   ii) ta hänsyn till skillnader i förändringarna i verkligt värde mellan de två tidsvärdena i resultatet.

b) Om det faktiska tidsvärdet är lägre än det anpassade tidsvärde i början av säkringsförhållandet ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital med hänvisning till den lägre av den ackumulerade förändringen i verkligt värde av

   i) det faktiska tidsvärdet, och

   ii) det anpassade tidsvärdet.

Eventuella rester av förändringen i verkligt värde för det faktiska tidsvärdet ska redovisas i resultatet.

Redovisning av terminsdelen av terminskontrakt och finansiella instruments valutabasisspread

B6.5.34 Ett terminskontrakt kan anses vara relaterat till en tidsperiod eftersom dess terminsdel utgör avgifter för en tidsperiod (vilket är det innehåll som det fastställs för). De omständigheter som är relevanta för bedömningen av huruvida ett säkringsinstrument säkrar en transaktionsrelaterad eller tidsrelaterad säkrad post är egenskaperna hos den säkrade posten, inbegripet hur och när den påverkar resultatet. Därför ska ett företag bedöma typen av säkrad post (se punkterna 6.5.16 och 6.5.15 a) på grundval av den säkrade postens karaktär (oavsett om säkringsförhållandet är en kassaflödessäkring eller en säkring av verkligt värde):

▼**M53**

a) Terminsdelen av ett terminskontrakt avser en transaktionsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är en transaktion där terminsdelen utgör kostnaderna för denna transaktion. Ett exempel är när terminsdelen avser en säkrad post som leder till redovisning av en post vars första värdering innefattar transaktionskostnader (t.ex. ett företag säkrar ett varulagerinköp uttryckt i utländsk valuta, oavsett om det är en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, mot valutarisk och inkluderar transaktionskostnaderna i den första värderingen av varulagret). Som en följd av att inkludera terminsdelen i den första värderingen av den säkrade posten påverkar terminsdelen resultatet samtidigt som den säkrade posten. På samma sätt skulle ett företag som säkrar en försäljning av en råvara som är uttryckt i utländsk valuta mot valutarisk, oavsett om det gäller en prognostiserad transaktion eller ett bindande åtagande, inkludera terminsdelen som en del av den kostnad som har samband med denna försäljning (dvs. terminsdelen skulle redovisas i resultatet under samma period som intäkterna från den säkrade försäljningen).

b) Terminsdelen av ett terminskontrakt avser en tidsrelaterad säkrad post om den säkrade posten är sådan att terminsdelen är en kostnad för att erhålla skydd mot en risk under en viss tidsperiod (men den säkrade posten leder inte till en transaktion som inbegriper begreppet transaktionskostnader i enlighet med a). Till exempel om varulagret är säkrat mot förändringar i verkligt värde under sex månader med ett råvaruterminskontrakt med motsvarande löptid skulle terminsdelen av terminskontraktet fördelas till resultatet (dvs. periodiseras på ett systematiskt och rationellt sätt) under den sexmånadersperioden. Ett annat exempel är en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som säkras för 18 månader med ett valutaterminskontrakt, vilket skulle resultera i en fördelning av terminsdelen av terminskontraktet under dessa 18 månader.

B6.5.35 Egenskaperna för den säkrade posten, inbegripet hur och när den säkrade posten påverkar resultatet, påverkar också den tidsperiod under vilken terminsdelen av ett terminskontrakt som säkrar en tidsrelaterad säkrad post periodiseras, vilket är under den period som terminsdelen avser. Om exempelvis ett terminskontrakt säkrar en exponering för variabilitet i tremånaders räntesatser under en tremånadersperiod som börjar om sex månader periodiseras terminsdelen under den period som omfattar månaderna sju till nio.

B6.5.36 Redovisningen av terminsdelen av ett terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 gäller också om terminsdelen är lika med noll vid den tidpunkt då terminskontraktet identifieras som säkringsinstrument. I det fallet ska företaget redovisa eventuella förändringar i verkligt värde som kan hänföras till terminsdelen i övrigt totalresultat, trots att ackumulerade förändringar i verkligt värde som är hänförliga till terminsdelen under den sammanlagda perioden av säkringsförhållandet är noll. Om terminsdelen av ett terminskontrakt avser

a) en transaktionsrelaterad säkrad post, skulle beloppet för terminsdelen i slutet av det säkringsförhållande som justerar den säkrade posten eller som omklassificeras till resultatet (se punkterna 6.5.15 b och 6.5.16) vara noll,

▼**M53**

b) en tidsrelaterad säkrad post, är det periodiseringsbelopp som hänförs till terminsdelen noll.

B6.5.37 Redovisning av terminsdelen av terminskontrakt i enlighet med punkt 6.5.16 ska tillämpas endast i den mån som terminsdelen är hänförlig till den säkrade posten (anpassade terminsdelar). Terminsdelen av ett terminskontrakt är hänförligt till den säkrade posten om de kritiska villkoren för terminskontraktet (t.ex. det nominella beloppet, löptiden och underliggande) är anpassade till den säkrade posten. Om de kritiska villkoren för terminskontraktet och den säkrade posten inte är helt anpassade till varandra ska företaget fastställa den anpassade terminsdelen, dvs. hur mycket av den terminsdel som inkluderas i terminskontraktet (faktisk terminsdel) som avser den säkrade posten (och därför bör behandlas i enlighet med punkt 6.5.16). Ett företag fastställer den anpassade terminsdelen med hjälp av värdering av det terminskontrakt som skulle ha kritiska villkor som helt motsvarar den säkrade posten.

B6.5.38 Om den faktiska terminsdelen och den anpassade terminsdelen skiljer sig åt ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital i enlighet med punkt 6.5.16 enligt följande:

a) Om det absoluta beloppet för den faktiska terminsdelen är högre än den anpassade terminsdelen i början av säkringsförhållandet ska företaget

   i) fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital på grundval av den anpassade terminsdelen, och

   ii) ta hänsyn till skillnader i förändringarna i verkligt värde mellan de två terminsdelarna i resultatet.

b) Om det absoluta beloppet för den faktiska terminsdelen är lägre än den anpassade terminsdelen i början av säkringsförhållandet ska företaget fastställa det belopp som ackumulerats i en separat komponent i eget kapital med hänvisning till det lägre av den ackumulerade förändringen i verkligt värde av

   i) det absoluta beloppet för den faktiska terminsdelen, och

   ii) det absoluta beloppet för den anpassade terminsdelen.

Eventuella rester av förändringen i verkligt värde för den faktiska terminsdelen ska redovisas i resultatet.

B6.5.39 När ett företag avskiljer en valutabasisspread från ett finansiellt instrument och undantar den från identifieringen av det finansiella instrumentet som säkringsinstrumentet (se punkt 6.2.4 b) ska vägledningen i punkterna B6.5.34–B6.5.38 tillämpas på valutabasisspreaden på samma sätt som den tillämpas på terminsdelen av ett terminskontrakt.

▼M53

Säkringar av en grupp av poster (avsnitt 6.6)

Säkring av en nettoposition

Möjlighet för säkringsredovisning och identifiering av en nettoposition

B6.6.1 En nettoposition är möjlig för säkringsredovisning endast om ett företag säkrar på nettobasis i riskhanteringssyfte. Huruvida ett företag säkrar på detta sätt är ett faktum (och inte bara ett påstående eller dokumentation). Ett företag kan därför inte tillämpa säkringsredovisning på nettobasis enbart för att uppnå ett särskilt utfall i redovisningen om detta inte skulle återspegla företagets riskhanteringsmetod. Säkringen av nettopositioner måste ingå i en fastställd riskhanteringsstrategi. Detta skulle normalt godkännas av nyckelpersoner i ledande ställning i enlighet med IAS 24.

B6.6.2 Exempelvis har företag A, vars funktionella valuta är den lokala valutan, ett bindande åtagande att betala 150 000 UV för reklamkostnader under nio månader och ett bindande åtagande att sälja färdiga varor för 150 000 UV under 15 månader. Företag A ingår ett derivat i utländsk valuta som regleras om nio månader under vilka det erhåller 100 UV och betalar 70 VE. Företag A har inga andra exponeringar mot UV. Företag A hanterar inte valutarisken på nettobasis. Därför kan företag A inte tillämpa säkringsredovisning i ett säkringsförhållande mellan derivatet i utländsk valuta och en nettoposition på 100 UV (bestående av 150 000 UV för det bindande köpeåtagandet, dvs. reklamtjänster, och 149 900 UV [av de 150 000 UV] för företagets bindande försäljningsåtagande) under en niomånadersperiod.

B6.6.3 Om företag A däremot skulle hantera valutarisken på nettobasis och inte ingick derivatet i utländsk valuta (eftersom det ökar dess valutariskexponering i stället för att minska den) skulle företaget vara i en naturligt säkrad position under nio månader. Denna säkrade position skulle vanligtvis inte återspeglas i de finansiella rapporterna eftersom transaktionerna redovisas under olika rapporteringsperioder i framtiden. Nollnettopositionen skulle vara möjlig för säkringsredovisning endast om villkoren i punkt 6.6.6 är uppfyllda.

B6.6.4 När en grupp av poster som utgör en nettoposition identifieras som en säkrad post ska ett företag identifiera den övergripande grupp av poster som omfattar de poster som kan utgöra nettopositionen. Ett företag får inte identifiera ett icke-specifikt abstrakt belopp för en nettoposition. Ett företag har exempelvis en grupp av bindande försäljningsåtaganden under nio månader på 100 UV och en grupp bindande köpåtaganden under 18 månader på 120 UV. Företaget kan inte identifiera ett abstrakt belopp för en nettoposition upp till 20 UV. I stället måste det identifiera ett bruttobelopp för inköp och ett bruttobelopp för försäljning som tillsammans ger upphov till den säkrade nettopositionen. Ett företag ska identifiera bruttopositioner som ger upphov till nettopositionen så att företaget kan uppfylla kraven för redovisning av kvalificerade säkringsförhållanden.

Tillämpning av säkringseffektivitetskraven på en säkring av en nettoposition

B6.6.5 När ett företag fastställer huruvida säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda när det säkrar en nettoposition ska det beakta de förändringarna i värdet på posterna i nettopositionen som har en liknande verkan som säkringsinstrumentet i samband med förändringarna i säkringsinstrumentets verkliga värde. Ett företag har exempelvis en

▼**M53**

grupp av bindande försäljningsåtaganden under nio månader på 100 UV och en grupp bindande köpåtaganden under 18 månader på 120 UV. Det säkrar valutarisken för nettopositionen på 20 UV med ett terminsväxelavtal på 20 UV. När det fastställs om säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda ska företaget beakta förhållandet mellan

a) förändringar i verkligt värde på terminsväxelavtalet tillsammans med de valutariskrelaterade förändringarna i de bindande försäljningsåtagandenas värde, och

b) de valutarisksrelaterade förändringarna i de bindande köpåtagandenas värde.

B6.6.6 På motsvarande sätt, om företaget i exemplet i punkt B6.6.5 hade en nollnettoposition skulle det beakta sambandet mellan valutariskrelaterade förändringar i värdet av företagets bindande försäljningsåtaganden och valutariskrelaterade förändringar i värdet av företagets bindande köpåtaganden vid bedömning av huruvida säkringseffektivitetskraven i punkt 6.4.1 c är uppfyllda.

Kassaflödessäkringar som utgör en nettoposition

B6.6.7 När ett företag säkrar en grupp av poster med riskpositioner som motverkar varandra (dvs. en nettoposition) beror berättigandet för säkringsredovisning på typen av säkring. Om säkringen är en säkring av verkligt värde kan nettopositionen vara möjlig som en säkrad post. Om säkringen däremot är en kassaflödessäkring kan nettopositionen endast vara möjlig som en säkrad post om den är en säkring av valutarisk och identifieringen av den nettopositionen anger den rapportperiod under vilken de prognostiserade transaktionerna väntas påverka resultatet samt deras art och volym.

B6.6.8 Ett företag har exempelvis en nettoposition som består av ett bottenskikt på 100 UV från försäljning och ett bottenskikt på 150 UV från inköp. Både försäljning och inköp är uttryckta i samma utländska valuta. För att i tillräcklig mån specificera identifieringen av den säkrade nettopositionen anger företaget i den ursprungliga dokumentationen av säkringsförhållandet att försäljningen kan vara av produkt A eller produkt B och inköp kan vara av maskintyp A, maskintyp B och råmaterial A. Företaget specificerar också transaktionsvolymer för varje typ. Företaget dokumenterar att bottenskiktet av försäljning (100 UV) består av en prognostiserad försäljningsvolym av de första 70 UV av produkt A och de första 30 UV av produkt B. Om dessa

▼M53

försäljningsvolymer väntas påverka resultatet under olika rapportperioder skulle företaget inkludera detta i dokumentationen, till exempel de första 70 UV från försäljning av produkt A som förväntas påverka resultatet under den första rapportperioden och de första 30 UV från försäljning av produkt B som förväntas påverka resultatet under den andra rapportperioden. Företaget dokumenterar även att bottenskiktet av inköp (150 UV) utgörs av inköp av de första 60 UV av maskintyp A, de första 40 UV av maskintyp B och de första 50 UV av råmaterial A. Om dessa inköpsvolymer väntas påverka resultatet under olika rapportperioder skulle företaget i dokumentationen inkludera en uppdelning av inköpsvolymerna enligt de rapportperioder under vilka de väntas påverka resultatet (i likhet med hur företaget dokumenterar försäljningsvolymen). Den prognostiserade transaktionen skulle exempelvis specificeras som

a) de första 60 UV inköp av maskintyp A som väntas påverka resultatet från den tredje rapportperioden under de tio kommande rapportperioderna,

b) de första 40 UV inköp av maskintyp B som väntas påverka resultatet från den fjärde rapportperioden under de 20 kommande rapportperioderna, och

c) de första 50 UV inköp av råmaterial A som väntas erhållas under den tredje rapportperioden och säljas, dvs. påverka resultatet, under den och nästa rapportperiod.

En specificering av arten av de prognostiserade transaktionsvolymerna skulle omfatta aspekter såsom avskrivningsmönster för materiella anläggningstillgångar av samma slag om arten av dessa poster är sådan att avskrivningsmönstret kan variera beroende på hur företaget använder dessa poster. Om företaget exempelvis använder poster för maskintyp A i två olika produktionsprocesser som resulterar i linjär avskrivning över tio rapportperioder och en produktionsberoende metod skulle dess dokumentation av den prognostiserade inköpsvolymen av maskintyp A dela upp denna volym enligt vilket av dessa avskrivningsmönster som kommer att tillämpas.

B6.6.9 För en kassaflödessäkring av en nettoposition ska de belopp som fastställts i enlighet med punkt 6.5.11 omfatta förändringar i värdet av posterna i den nettoposition som har en liknande effekt som säkringsinstrumentet i samband med förändringar i verkligt värde på säkringsinstrumentet. Förändringarna i värdet av posterna i den nettoposition som har en liknande effekt som säkringsinstrumentet redovisas först när de transaktioner som de avser redovisas, exempelvis när en prognostiserad försäljning tas upp som intäkter. Ett företag har exempelvis en grupp mycket sannolika prognostiserade försäljningar om nio månader för 100 UV och en grupp mycket sannolika prognostiserade inköp om 18 månader för 120 UV. Det säkrar valutarisken för nettopositionen på 20 UV med ett terminsväxelavtal på 20 UV. Vid fastställandet av de belopp som redovisas i den reserv som härrör från kassaflödessäkring i enlighet med punkt 6.5.11 a–6.5.11 b jämför företaget

a) förändringar i verkligt värde för valutaterminavtalet tillsammans med valutariskrelaterade förändringar i värdet av den mycket sannolika prognostiserade försäljningen med

b) valutariskrelaterade förändringar i värdet av de mycket sannolika prognostiserade inköpen.

▼M53

Företaget redovisar dock endast belopp som hänför sig till valutaterminavtalet till dess att de mycket sannolika prognostiserade försäljningstransaktionerna redovisas i de finansiella rapporterna då vinster eller förluster på de prognostiserade transaktionerna redovisas (dvs. förändringen i värde som är hänförlig till en förändring i växelkursen mellan identifieringen av säkringsförhållandet och redovisningen av intäkterna).

B6.6.10 Om företaget på motsvarande sätt i exemplet hade en nollnettoposition skulle det jämföra de valutariskrelaterade förändringarna i värdet av den mycket sannolika prognostiserade försäljningen med de valutariskrelaterade förändringarna i värdet av de mycket sannolika prognostiserade inköpen. Dessa belopp redovisas dock endast när de tillhörande prognostiserade transaktionerna redovisas i de finansiella rapporterna.

Skikt av grupper av poster som identifieras som en säkrad post

B6.6.11 Av samma skäl som anges i punkt B6.3.19 kräver identifiering av skiktkomponenter i grupper av befintliga poster en specifik identifiering av det nominella beloppet för den grupp av poster från vilken den säkrade skiktkomponenten definieras.

B6.6.12 Ett säkringsförhållande kan omfatta skikt från flera olika grupper av poster. Till exempel i en säkring av en nettoposition i en grupp av tillgångar och en grupp av skulder kan säkringsförhållandet, i kombination, omfatta en skiktkomponent i gruppen av tillgångar och en skiktkomponent i gruppen av skulder.

Redovisning av säkringsinstruments vinster eller förluster

B6.6.13 Om poster är säkrade tillsammans som en grupp i en kassaflödessäkring kan de påverka olika poster i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Redovisningen av säkringsvinster eller -förluster i den rapporten beror på gruppen av poster.

B6.6.14 Om gruppen av poster inte har några riskpositioner som motverkar varandra (exempelvis en grupp av valutakostnader som påverkar olika poster i rapporten över resultat och övrigt totalresultat som är säkrade mot valutarisk) ska det omklassificerade säkringsinstrumentets vinster eller förluster fördelas till de poster som påverkas av de säkrade posterna. Denna fördelning ska göras på ett systematiskt och rationellt sätt och ska inte leda till uppräkning av nettovinster eller -förluster till följd av ett enskilt säkringsinstrument.

B6.6.15 Om gruppen av poster har riskpositioner som motverkar varandra (exempelvis en grupp försäljningar och kostnader uttryckta i utländsk valuta säkrade tillsammans mot en valutarisk) ska ett företag redovisa säkringsvinster eller -förluster i en separat post i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Ett exempel är en säkring av valutarisken för en nettoposition i valutaförsäljning på 100 UV och utgifter för valutakostnader på 80 UV med hjälp av ett terminsväxelavtal på

▼M53

20 UV. Vinsten eller förlusten för det valutaterminsavtal som omklassificeras från den reserv som härrör från kassaflödessäkringen till resultatet (när nettopositionen påverkar resultatet) ska redovisas i en separat post från den säkrade försäljningen och säkrade kostnader. Om försäljningen sker under en tidigare period än kostnaderna värderas fortfarande försäljningsintäkterna enligt avistakursen i enlighet med IAS 21. Tillhörande säkringsvinst eller -förlust redovisas i en separat post så att resultatet återspeglar effekten av att säkra nettopositionen, med en motsvarande justering av den reserv som härrör från kassaflödessäkringen. När de säkrade kostnaderna påverkar resultatet under en senare period omklassificeras den säkringsvinst eller -förlust som tidigare redovisats i den reserv som härrör från kassaflödessäkringen på försäljningen till resultatet och redovisas som en separat post från sådana som inbegriper de säkrade kostnaderna, som värderas enligt avistakursen i enlighet med IAS 21.

B6.6.16 För vissa typer av säkringar av verkligt värde är inte målet med säkringen i första hand att kvitta förändringar i verkligt värde för den säkrade posten, utan att ändra kassaflödena för den säkrade posten. Exempelvis kan ett företag säkra ränterisken för det verkliga värdet för ett skuldinstrument med fast ränta med en ränteswap. Företagets säkringsmål är att omvandla kassaflöden med fast ränta till kassaflöden med rörlig ränta. Detta mål återspeglas i redovisningen av säkringsförhållandet genom att öka den upplupna nettoräntan på ränteswappen i resultatet. När det gäller en säkring av en nettoposition (exempelvis en nettoposition av en tillgång med fast ränta och en skuld med fast ränta) måste denna upplupna nettoränta redovisas i en separat post i rapporten över resultat och övrigt totalresultat. Detta för att undvika den uppblåsning av ett enskilt instruments nettovinst eller nettoförlust i bruttobelopp som motsvarar varandra och redovisa dem separat i olika poster (t.ex. så undviks en uppblåsning av en erhållen nettoränta på en enskild ränteswap till bruttoränteintäkter och bruttoräntekostnader på detta sätt).

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER (KAPITEL 7)

Övergångsbetämmelser (avsnitt 7.2)

Finansiella tillgångar som innehas för handel

B7.2.1 På den första tillämpningsdagen för denna standard måste ett företag fastställa huruvida målet med företagets affärsmodell för att hantera sina finansiella tillgångar uppfyller villkoret i punkt 4.1.2 a eller villkoret i punkt 4.1.2A a eller huruvida en finansiell tillgång är möjlig för valet i punkt 5.7.5. I det syftet ska ett företag fastställa huruvida de finansiella tillgångarna motsvarar definitionen på finansiella tillgångar som innehas för handel som om företaget hade förvärvat tillgångarna på den första tillämpningsdagen.

Nedskrivning

B7.2.2 Vid övergången bör ett företag sträva efter att uppskatta kreditrisken vid det första redovisningstillfället genom att beakta alla rimliga och verifierbara uppgifter som är tillgängliga utan onödiga kostnader eller insatser. Ett företag behöver inte utföra någon omfattande informationssökning för att, vid tidpunkten för övergången, bedöma om det har förekommit betydande ökningar av kreditrisk sedan det första redovisningstillfället. Om ett företag inte kan göra denna bedömning utan onödiga kostnader eller insatser är punkt 7.2.20 tillämplig.

▼**M53**

B7.2.3 För att fastställa förlustreserven för finansiella instrument som ursprungligen redovisades (eller låneåtaganden eller finansiella garantiavtal som företaget blev avtalspart till) före den första tillämpningsdagen, både vid övergången och fram till dess att dessa poster tas bort från rapporten över finansiell ställning, ska företaget ta hänsyn till uppgifter som är relevanta för att fastställa eller uppskatta kreditrisken vid första redovisningstillfället. I syfte att bestämma eller uppskatta den ursprungliga kreditrisken kan ett företag beakta interna och externa uppgifter, inklusive portföljinformation, i enlighet med punkterna B5.5.1–B5.5.6.

B7.2.4 Ett företag med få historiska uppgifter får använda uppgifter från interna rapporter och statistik (som kan ha uppkommit vid beslut om att lansera en ny produkt), uppgifter om liknande produkter eller en jämförelsegrupps historik för jämförbara finansiella instrument, om det är relevant.

DEFINITIONER (BILAGA A)

Derivat

BA.1 Typiska exempel på derivat omfattar standardiserade futures samt termins-, swap- och optionsavtal. Ett derivat har vanligen ett nominellt belopp, som är ett belopp i en valuta, ett antal aktier, ett antal enheter i vikt eller volym eller andra enheter som anges i avtalet. En innehavare eller utfärdare av ett derivat måste emellertid inte investera eller erhålla det nominella beloppet när avtalet ingås. Alternativt kan ett derivat kräva en fastställd betalning eller betalning av ett belopp som kan ändras (men inte proportionellt med en förändring i underliggande till följd av en framtida händelse som inte har koppling till ett nominellt belopp). Ett avtal kan exempelvis kräva en fastställd betalning om 1 000 VE om sexmånaders LIBOR stiger med 100 räntepunkter. Ett sådant avtal är ett derivat även om ett nominellt belopp inte är angivet.

BA.2 Definitionen av derivat i denna standard innefattar avtal som regleras brutto genom leverans av den underliggande posten (exempelvis ett terminskontrakt att köpa ett fastförräntat skuldinstrument). Ett företag kan ha ett avtal om att köpa eller sälja en icke-finansiell post som kan regleras netto med kontanter eller med något annat finansiellt instrument eller genom att byta finansiella instrument (exempelvis ett avtal att köpa eller sälja en råvara till ett fast pris vid en framtida tidpunkt). Ett sådant avtal faller inom denna standards tillämpningsområde såvida det inte ingicks och fortsätter att innehas i syfte att leverera en icke-finansiell post i enlighet med företagets förväntade behov avseende förvärv, försäljning eller förbrukning. Standarden är dock tillämplig på sådana avtal för företagets förväntade inköps-, försäljnings- eller förbrukningsbehov om företaget gör en identifiering enligt punkt 2.5 (se punkterna 2.4–2.7).

BA.3 En av de bestämmande egenskaperna för ett derivat är att det har en inledande nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som skulle väntas reagera på ett liknande sätt på förändringar i marknadsfaktorer. Ett optionsavtal motsvarar definitionen eftersom premien är lägre än den investering som skulle krävas för att erhålla det underliggande finansiella instrument till vilket optionen är knuten. En valutaswap som kräver ett inledande byte av olika valutor med likvärdiga verkliga värden uppfyller definitionen eftersom den inledande nettoinvesteringen är noll.

▼**M53**

BA.4 Ett avistaköp eller en avistaförsäljning ger upphov till ett åtagande med fastställt pris mellan affärsdag och likviddag som uppfyller definitionen på ett derivat. På grund av åtagandets korta varaktighet redovisas det dock inte som ett derivat. I stället innehåller denna standard krav för särskild redovisning av sådana avistaavtal (se punkterna 3.1.2 och B3.1.3–B3.1.6).

BA.5 Definitionen av ett derivat hänvisar till icke-finansiella variabler som inte är specifika för någon avtalspart. Dessa innefattar ett index över jordbävningsförluster i ett visst område och ett index över temperaturer i en viss stad. Icke-finansiella variabler som är specifika för en avtalspart är bland annat huruvida en brand som skadar eller förstör en tillgång som tillhör en avtalspart inträffar eller inte inträffar. En förändring i en icke-finansiell tillgångs verkliga värde är specifik för ägaren om det verkliga värdet inte bara återspeglar förändringar i marknadspriset på sådana tillgångar (en finansiell variabel) utan även tillståndet hos den specifika icke-finansiella tillgången (en icke-finansiell variabel). Om exempelvis en garanti för restvärdet på en viss bil exponerar garanten för risk för förändring i bilens fysiska skick är förändringen i det restvärdet specifik för ägaren av den bilen.

Finansiella tillgångar och skulder som innehas för handel

BA.6 Handel återspeglar i allmänhet aktiva och ofta återkommande köp och försäljningar och kategorin finansiella instrument som innehas för handel används i allmänhet i syfte att generera en vinst på grund av kortfristiga förändringar i priser eller handlares marginaler.

BA.7 Finansiella skulder som innehas för handel innefattar

a) derivat som inte redovisas som säkringsinstrument,

b) förpliktelser att leverera finansiella tillgångar som lånats ut i en blankningsaffär (det vill säga av ett företag som säljer finansiella tillgångar som det har lånat och inte ännu äger),

c) finansiella skulder som uppkommer där avsikten är att återköpa dem på kort sikt (exempelvis ett noterat skuldinstrument som emittenten kan köpa tillbaka inom en nära framtid beroende på förändringarna i dess verkliga värde), och

d) finansiella skulder som ingår i en portfölj med identifierade finansiella instrument som förvaltas tillsammans och för vilka det finns bevis för ett nyligt mönster av kortfristiga realiseringar av vinst.

BA.8 Det faktum att en skuld används för att finansiera handelsverksamhet innebär inte i sig att denna skuld innehas för handel.

▼M32

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 10

Koncernredovisning

SYFTE

1 Syftet med denna standard är att fastställa principer för att upprätta och utforma koncernredovisning när ett företag har bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag.

Uppfyllande av syftet

▼M38

2 För att uppfylla syftet i punkt 1

▼M32

(a) ålägger denna standard det företag (*moderföretaget*) som har bestämmande inflytande över ett eller flera andra företag (*dotterföretag*) att upprätta koncernredovisning,

(b) definierar denna standard principen om *bestämmande inflytande*, och fastställer att bestämmande inflytande ska utgöra grunden för koncernredovisningen,

▼M38

(c) anger denna standard hur principen om bestämmande inflytande ska tillämpas för att identifiera huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt och därför måste upprätta en koncernredovisning som innefattar investeringsobjektet,

(d) anger denna standard vilka redovisningskrav som utformningen av koncernredovisningar omfattas av, och

(e) definierar denna standard ett investmentföretag och fastställer ett undantag från att ta upp vissa av dess dotterföretag i koncernredovisningen.

▼M32

3 Denna standard omfattar inte redovisningskrav avseende rörelseförvärv och deras inverkan på koncernredovisningen, inklusive goodwill som uppkommer vid ett rörelseförvärv (se IFRS 3 *Rörelseförvärv*).

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M51

4 Ett moderföretag ska upprätta koncernredovisning. Denna standard gäller alla företag, med följande undantag:

(a) Ett moderföretag behöver inte upprätta koncernredovisning om

(i) moderföretaget självt är ett helägt dotterföretag eller ett delägt dotterföretag till ett annat företag och om dess övriga ägare, inklusive dem som annars saknar rösträtt, har informerats om, och har inte något att invända mot, att moderföretaget inte upprättar koncernredovisning,

(ii) moderföretagets skuldebrev eller egetkapitalinstrument inte är föremål för handel på en offentlig marknad (en inhemsk eller utländsk fondbörs eller på en OTC-marknad, inklusive lokala och regionala marknader),

▼M51

(iii) moderföretaget inte har ingivit, och inte är i färd med att inge, sina finansiella rapporter till en värdepappersövervakande myndighet eller annan tillsynsmyndighet i syfte att emittera värdepapper, oavsett slag, på en offentlig marknad, och

(iv) dess yttersta eller ett mellanvarande moderföretag upprättar finansiella rapporter som är tillgängliga för allmänheten och som uppfyller kraven i IFRS, i vilka dotterföretag konsolideras eller värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med denna IFRS-standard.

(b) [struken].

(c) [struken].

4A Denna IFRS är inte tillämplig på planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* är tillämplig.

4B Ett moderföretag som är ett investmentföretag ska inte upprätta koncernredovisning om det, i enlighet med punkt 31 i denna IFRS, är skyldigt att värdera alla sina dotterföretag till verkligt värde via resultatet.

▼M32

Bestämmande inflytande

5 Oavsett på vilket sätt en investerare är engagerad i ett företag (investeringsobjektet), ska investeraren fastställa huruvida den är ett moderföretag genom att göra en bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

6 En investerare har bestämmande inflytande över investeringsobjektet när den är exponerad för eller har rätt till rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen med hjälp av sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

7 En investerare har följaktligen endast bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren

(a) **har inflytande över investeringsobjektet (se punkterna 10–14),**

(b) **exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet (se punkterna 15 och 16), och**

(c) **kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet till att påverka sin avkastning (se punkterna 17 och 18).**

8 En investerare ska ta hänsyn till samtliga fakta och omständigheter vid sin bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt. Investeraren ska göra en ny bedömning av huruvida bestämmande inflytande föreligger om fakta och omständigheter tyder på att en eller flera av de faktorer som anges i punkt 7 har ändrats (se punkterna B80–B85).

9 Två eller fler investerare har gemensamt bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när de måste agera tillsammans för att styra den relevanta verksamheten. Eftersom inte någon av investerarna i detta fall kan styra verksamheten utan att samarbete med andra, har inte någon enskild investerare bestämmande inflytande över investeringsobjektet. Varje investerare ska redovisa sina andelar i investeringsobjektet i enlighet med relevant IFRS, exempelvis IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures* eller IFRS 9 *Finansiella instrument.*

▼M32

Inflytande

10 En investerare har inflytande över ett investeringsobjekt när investeraren har befintliga rättigheter som gör att den kan styra den *relevanta verksamheten*, dvs. den verksamhet som i väsentlig grad påverkar investeringsobjektets avkastning.

11 Inflytande kommer av rättigheter. Ibland är det enkelt att slå fast att inflytande föreligger, exempelvis när inflytandet över ett investeringsobjekt direkt och enbart grundas på den rösträtt som innehav av egetkapitalinstrument som aktier ger och inflytandet kan bedömas utifrån de rösträtter som aktieinnehavet ger upphov till. I andra fall kan det vara svårare att slå fast att inflytande föreligger och det kan vara nödvändigt att ta hänsyn till fler än en faktor, exempelvis när inflytandet härrör från en eller flera avtalsenliga åtaganden.

12 En investerare som har nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten har inflytande även om rätten att styra verksamheten ännu inte har utövats. Bevis på att investeraren har styrt den relevanta verksamheten kan bidra till att fastställa att investeraren har inflytande, men ett sådant bevis är inte i sig självt tillräckligt för att fastställa att en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt.

13 Om två eller fler investerare var och en har befintliga rättigheter som ger dem möjlighet att ensidigt styra olika relevanta verksamheter är det den investerare med nuvarande möjlighet att styra verksamheten som har störst påverkan på investeringsobjektets avkastning som har inflytande över investeringsobjektet.

14 En investerare kan ha inflytande över ett investeringsobjekt även om andra företag har befintliga rättigheter som gör att den kan vara med och styra den relevanta verksamheten, exempelvis om ett annat företag har ett *betydande inflytande*. Ett företag som endast har vetorätt har emellertid inte något inflytande över ett investeringsobjekt (se punkterna B26–B28), och saknar följaktligen bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

Avkastning

15 En investerare exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet när avkastningen från dennes engagemang kan variera till följd av investeringsobjektets resultat. Investerarens avkastning kan vara enbart positiv, enbart negativ eller både positiv och negativ.

16 Även om endast en investerare kan ha bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt kan mer än en part ta del av avkastningen från ett investeringsobjekt. Exempelvis kan innehavare utan bestämmande inflytande ta del av ett investeringsobjekts vinst och utdelning.

Koppling mellan inflytande och avkastning

17 En investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om investeraren inte bara har inflytande över investeringsobjektet och exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet, utan även har möjlighet att utöva sitt inflytande för att påverka avkastningen från sitt engagemang i investeringsobjektet.

▼M32

18 En investerare med i beslutsbefogenheter ska således avgöra om den är huvudman eller ombud. En investerare som är ombud enligt punkterna B58–B72 har inte bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när den utövar beslutsbefogenheter som har delegerats till den.

REDOVISNINGSKRAV

19 Ett moderföretag ska utforma koncernredovisning med hjälp av enhetliga redovisningsprinciper för likvärdiga transaktioner och andra händelser vid liknande omständigheter.

20 Koncernredovisning avseende ett investeringsobjekt ska inledas från och med det datum investeraren får bestämmande inflytande över investeringsobjektet och avslutas när investeraren förlorar bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

21 I punkterna B86–B93 ges vägledning om hur koncernredovisningen ska utformas.

Innehav utan bestämmande inflytande

22 Ett moderföretag ska redovisa innehav utan bestämmande inflytande i koncernens rapport över finansiell ställning i eget kapital, skilt från eget kapital för moderföretagets ägare.

23 Förändringar av ett moderföretags ägarandel i ett dotterföretag som inte leder till förlust av moderföretagets bestämmande inflytande över dotterföretaget redovisas som egetkapitaltransaktioner (dvs. transaktioner med ägare i deras egenskap av ägare).

24 I punkterna B94–B96 ges vägledning om redovisning av innehav utan bestämmande inflytande i koncernredovisningar.

Förlust av bestämmande inflytande

25 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska moderföretaget

(a) ta bort de redovisade värdena för det tidigare dotterföretags tillgångar och skulder från koncernredovisningen,

(b) redovisa det verkliga värdet av varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget när det bestämmande inflytandet upphör och därefter redovisa det och eventuella fordringar på eller skulder till det tidigare dotterföretaget i enlighet med relevant IFRS. Detta verkliga värde ska betraktas som det verkliga värdet vid det första redovisningstillfället för en finansiell tillgång enligt IFRS 9, eller, i tillämpliga fall, anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället vid innehav i ett intresseföretag eller joint venture,

(c) redovisa vinsten eller förlusten kopplad till den förlust av bestämmande inflytande som kan hänföras till det tidigare innehavet av bestämmande inflytande.

26 I punkterna B97–B99 ges vägledning om redovisning av förlust av bestämmande inflytande.

▼M38

FASTSTÄLLANDE AV HURUVIDA ETT FÖRETAG ÄR ETT INVESTMENTFÖRETAG

27 Ett moderföretag ska fastställa huruvida det är ett investmentföretag. Ett investmentföretag är ett företag som

(a) erhåller medel från en eller flera investerare i syfte att förse dessa investerare med investeringsförvaltningstjänster,

(b) förbinder sig gentemot sina investerare att verksamhetens syfte är att investera medel för att uppnå avkastning uteslutande genom kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter, och

(c) mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde.

Punkterna B85A–B85M innehåller vägledning vid tillämpning.

28 Vid en bedömning av om företaget uppfyller definitionen i punkt 27 ska hänsyn tas till huruvida det har följande egenskaper som är typiska för ett investmentföretag:

(a) Det har mer än en investering (se punkterna B85O–B85P).

(b) Det har mer än en investerare (se punkterna B85Q–B85S).

(c) Det har investerare som inte är närstående till företaget (se punkterna B85T–B85U).

(d) Det har ägarintressen i form av aktier eller liknande innehav (se punkterna B85V–B85W).

Om någon av dessa typiska egenskaper saknas innebär inte det nödvändigtvis att företaget inte kan klassas som investmentföretag. Ett investmentföretag som inte uppvisar alla dessa typiska egenskaper ska lämna ytterligare upplysningar enligt punkt 9A i IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag*.

29 Om fakta och omständigheter tyder på ändringar i en eller flera av de tre delar som utgör definitionen av ett investmentföretag, enligt punkt 27, eller de typiska egenskaperna för ett investmentföretag, enligt punkt 28, ska moderföretaget omvärdera huruvida det är ett investmentföretag.

30 Ett moderföretag som antingen upphör att vara ett investmentföretag eller blir ett investmentföretag ska redovisa statusändringen från och med dagen för statusändringen (se punkterna B100–B101).

INVESTMENTFÖRETAG: UNDANTAG FRÅN KONCERNREDOVISNING

31 Om inte annat följer av punkt 32 ska ett investmentföretag varken ta upp sina dotterföretag i koncernredovisningen eller tillämpa IFRS 3 när det erhåller ett bestämmande inflytande över ett annat företag. I stället ska investmentföretaget värdera innehav i ett dotterföretag till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med IFRS 9 ([1]).

([1]) Följande står i punkt C7 i IFRS 10 *Koncernredovisning:* ”Om ett företag tillämpar denna IFRS men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska varje hänvisning i denna IFRS till IFRS 9 betraktas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering.*”

▼M51

32 Oaktat kraven i punkt 31 ska ett investmentföretag, om det har ett dotterföretag som inte självt är ett investmentföretag och vars huvudsakliga syfte och verksamhet är att tillhandahålla tjänster med anknytning till investmentföretagets investeringsverksamhet (se punkterna B85C–B85E), ta upp det dotterföretaget i koncernredovisningen i enlighet med punkterna 19–26 i denna IFRS och tillämpa kraven i IFRS 3 på förvärvet av ett sådant dotterföretag.

▼M38

33 Ett moderföretag till ett investmentföretag ska ta upp alla företag som det har bestämmande inflytande över i koncernredovisningen, inbegripet företag som det har bestämmande inflytande över genom ett dotterföretag som är ett investmentföretag, såvida inte moderföretaget själv är ett investmentföretag.

▼M32

Bilaga A

Definierade begrepp

IFRS och denna bilaga utgör en enhet.

koncern redovisning Redovisning för en **koncern** där **moderföretaget** och dess **dotterföretags** tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden redovisas som en enda ekonomisk enhet.

bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt En investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt när investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet och kan påverka avkastningen genom sin inflytande över investeringsobjektet.

beslutsfattare Ett företag med beslutsbefogenheter som antingen är huvudman eller ombud för andra företag.

koncern Ett **moderföretag** och dess **dotterföretag**

▼M38

investmentföretag Ett företag som

(a) erhåller medel från en eller flera investerare i syfte att förse dessa investerare med investeringsförvaltningstjänster,

(b) förbinder sig gentemot sina investerare att verksamhetens syfte är att investera medel för att uppnå avkastning uteslutande genom kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter, och

(c) mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde.

▼M32

Innehav utan bestämmande inflytande	Aktier i ett **dotterföretag** som inte, direkt eller indirekt, kan hänföras till ett **moderföretag**.
moderföretag	Ett företag som har **bestämmande inflytande** över ett eller flera företag.
inflytande	Befintliga rättigheter som ger nuvarande möjlighet att styra den **relevanta verksamheten**.
vetorätt	En rätt som har utformats för att skydda innehavaren av denna rätt utan att denna part ges bestämmande inflytande över det företag som vetorätten avser.
relevanta verksamheter	Inom IFRS avses med relevanta verksamheter de av investeringsobjektets verksamheter som i väsentlig grad påverkar investeringsobjektets avkastning.
avsättningsrätt	Rätt att frånta beslutsfattaren dennes rätt att fatta beslut.
dotterföretag	Ett företag som ett annat företag har bestämmande inflytande över.

Följande begrepp definieras i IFRS 11, IFRS 12 *Uppgivande av intressen i andra företag*, IAS 28 (enligt ändringar 2011) eller IAS 24 *Upplysningar om närstående* och används i denna IFRS med de innebörder som anges i dessa IFRS:

— intresseföretag

— intresse i ett annat företag

— joint venture

— nyckelperson i ledande ställning

— närstående

— betydande inflytande.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och denna bilaga utgör en enhet. I bilagan beskrivs hur punkterna 1–26 ska tillämpas och bilagan har samma ställning som andra delar av denna IFRS.

B1 Exemplen i denna bilaga beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter i exemplen kan förekomma i faktiska situationer måste samtliga fakta och omständigheter i en viss situation bedömas vid tillämpningen av IFRS 10.

▼M32

BEDÖMNING AV BESTÄMMANDE INFLYTANDE

B2 För att fastställa om en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren bedöma om följande villkor är uppfyllda: Investeraren

(a) har inflytande över investeringsobjektet,

(b) exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet, och

(c) kan använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning.

B3 Följande faktorer kan underlätta denna bedömning:

(a) investeringsobjektets syfte och utformning (se punkterna B5–B8),

(b) vad de relevanta verksamheterna är och hur beslut om dessa verksamheter fattas (se punkterna B11–B13),

(c) huruvida investerarens rättigheter ger investeraren nuvarande möjlighet att styra de relevanta verksamheterna (se punkterna B14–B54),

(d) huruvida investeraren exponeras för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet (se punkterna B55–B57), och

(e) huruvida investeraren har möjlighet att använda sitt inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning (se punkterna B58–B72).

B4 Vid bedömningen av bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren ta hänsyn till sitt förhållande till andra parter (se punkterna B73–B75).

Ett investeringsobjekts syfte och utformning

B5 Vid bedömningen av bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren beakta investeringsobjektets syfte och utformning för att identifiera vad som är relevant verksamhet, hur beslut om den relevanta verksamheten fattas, vem som ha nuvarande möjlighet att styra dessa verksamheter och vem som erhåller avkastning från dessa verksamheter.

B6 När ett investeringsobjekts syfte och utformning beaktas kan det visa sig att ett företag har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt genom egetkapitalinstrument som ger innehavaren röstberättigade aktier i förhållande till detta innehav, exempelvis vanliga aktier i investeringsobjektet. I avsaknad av andra överenskommelser som förändrar beslutsfattandet inriktas bedömningen av bestämmande inflytande i detta fall på vilken part, om någon, som har de röstberättigade aktier som krävs för att fastställa investeringsobjektets operativa och finansiella strategier (se punkterna B34–B50). I det enklaste fallet är det den investerare som innehar en majoritet av de röstberättigade aktierna som, i avsaknad av andra faktorer, har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

B7 För att i mer komplicerade fall avgöra huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt kan det vara nödvändigt att beakta vissa av de övriga faktorerna i punkt B3.

▼M32

B8 Ett investeringsobjekt kan vara utformat så att de röstberättigade aktierna inte utgör den dominerande faktorn för att avgöra vem som har bestämmande inflytande över investeringsobjektet, som när de röstberättigade aktierna endast avser administrativa uppgifter och de relevanta verksamheterna styrs utifrån avtalsenliga åtaganden. I så fall ska en investerares bedömning av investeringsobjektets syfte och utformning även innefatta en bedömning av de risker som investeringsobjektet utformades att exponeras för, de risker det utformades för att överföra på de parter som är engagerade i investeringsobjektet och huruvida investeraren exponeras för vissa av eller alla dessa risker. Bedömningen av riskerna innefattar inte bara nedåtrisker utan även potentiella uppåtrisker.

Inflytande

B9 För att ha inflytande över ett investeringsobjekt måste en investerare ha befintliga rättigheter som ger investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. Vid bedömningen av inflytande ska endast materiella rättigheter och rättigheter som inte är vetorätter beaktas (se punkterna B22–B28).

B10 Fastställandet av huruvida en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt beror på den relevanta verksamheten, hur beslut om den relevanta verksamheten fattas och de rättigheter investeraren och andra parter har i förhållande till investeringsobjektet.

Relevanta verksamheter och möjlighet att styra relevanta verksamheter

B11 För många investeringsobjekt påverkas deras avkastning i väsentlig grad av en rad olika operativa och finansiella verksamheter. Exempel på verksamheter som, beroende på omständigheterna, kan utgöra en relevant verksamhet inkluderar, men begränsas inte till, följande verksamheter:

(a) Försäljning och inköp av varor och tjänster.

(b) Förvaltning av finansiella tillgångar under deras löptid (inklusive om förpliktelserna inte uppfyllts).

(c) Val, förvärv och avyttring av tillgångar.

(d) Forskning och utveckling av nya produkter eller processer.

(e) Fastställande av en finansieringsstruktur eller erhållande av finansiering.

B12 Exempel på beslut om relevanta verksamheter innefattar, men begränsas inte till,

(a) investeringsobjektets operativa beslut och kapitalbeslut, inklusive budgetbeslut, och

(b) beslut om tillsättning av och ersättning till ett investeringsobjekts nyckelpersoner i ledande ställning eller tjänsteleverantörer och beslut om att avsluta dessa personers tjänster eller anställning.

B13 I vissa situationer kan verksamheter både före och efter en viss uppsättning omständigheter eller händelser betraktas som relevanta verksamheter. Om två eller flera investerare har nuvarande möjlighet att styra de relevanta verksamheterna och dessa verksamheter bedrivs vid olika tillfällen, ska investerarna avgöra vilken investerare som har möjlighet att styra den verksamhet som har störst påverkan på avkastningen i enlighet med hur samtidiga beslutsbefogenheter behandlas (se punkt 13). Investerarna ska ompröva denna bedömning om relevanta fakta eller omständigheter ändras.

▼M32

Exempel på tillämpning

Exempel 1

Två investerare bildar ett investeringsobjekt för att utveckla och saluföra en läkemedelsprodukt. En investerare ansvarar för att utveckla läkemedelsprodukten och få den godkänd av relevanta tillsynsmyndigheter – det ansvaret innebär att investeraren själv har möjlighet att fatta alla beslut som rör utvecklandet av produkten och få den godkänd. När tillsynsmyndigheten har godkänt produkten kommer den andra investeraren att tillverka och saluföra den. – Denna investerare har själv möjlighet att fatta alla beslut om tillverkningen och saluföringen av produkten. Om samtliga verksamheter – såväl utveckling och godkännande av produkten som tillverkning och saluföring av produkten – är relevanta verksamheter är varje investerare tvungen att avgöra om den kan styra de verksamheter som har den *största* inverkan på investeringsobjektets avkastning. Varje investerare är följaktligen tvungen att avgöra huruvida det är utvecklingen och godkännandet eller tillverkningen och saluföringen av läkemedelsprodukten som har *störst* inverkan på investeringsobjektets avkastning och huruvida investeraren har möjlighet att styra verksamheten. För att avgöra vilken investerare som har inflytande ska investerarna beakta

(a) investeringsobjektets syfte och utformning,

(b) de faktorer som avgör investeringsobjektets vinstmarginal, intäkter och värde samt läkemedelsproduktens värde,

(c) den inverkan på investeringsobjektets avkastning som härrör från varje investerares beslutsbefogenheter med beaktande av faktorerna i (b), och

(d) investerarnas exponering för rörlig avkastning.

I just detta exempel skulle investerarna även beakta

(e) osäkerheten avseende, och den insats som krävs för att få, godkännande (med beaktande av hur framgångsrik investeraren tidigare har varit när det gäller att utveckla läkemedelsprodukter och få dessa godkända), och

(f) vilken investerare som har inflytande över läkemedelsprodukten när utvecklingsfasen väl har avslutats.

Exempel 2

Ett investeringsinstrument (investeringsobjektet) inrättas och finansieras med hjälp av ett räntebärande instrument som innehas av en investerare (skuldinvesterare) och egetkapitalinstrument som innehas av ett antal övriga investerare. Aktietranchen är utformad för att absorbera de första förlusterna och ta emot eventuell residualavkastning från investeringsobjektet. En av aktieinvesterarna innehar 30 procent av aktierna och är samtidigt kapitalförvaltare. Investeringsobjektet använder sina intäkter till att köpa en portfölj med finansiella tillgångar som exponerar investeringsobjektet för den kreditrisk som är kopplad till eventuell betalning av amorteringar och ränta på tillgångarna. Transaktionen marknadsförs till skuldinvesteraren som en investering med minimal exponering för de kreditrisker som är kopplade till eventuella kreditförluster, på grund av dessa tillgångars karaktär och eftersom aktietranchen är utformad för att absorbera investeringsobjektets första förluster. Investeringsobjektets avkastning påverkas i väsentlig grad av hur investeringsobjektets portfölj förvaltats, vilket innefattar beslut om val, förvärv och avyttring av

▼M32

tillgångarna inom ramen för riktlinjerna för portföljen och förvaltningen vid eventuella kreditförluster. Alla dessa verksamheter förvaltas av kapitalförvaltaren till dess att kreditförlusterna når en viss storlek av portföljens värde (dvs. när portföljens värde är sådant att investeringsobjektets aktietranch har använts). Därefter förvaltar en tredje part i form av en fondförvaltare tillgångarna i enlighet med skuldinvesterarens instruktioner. Förvaltningen av investeringsobjektets portfölj utgör investeringsobjektets relevanta verksamhet. Kapitalförvaltaren kan styra den relevanta verksamheten till dess kreditförlusterna når den specificerade andelen av portföljens värde. Slutinvesteraren kan styra den relevanta verksamheten när värdet på tillgångarna efter kreditförluster har överstigit den specificerade andelen av portföljens värde. Kapitalförvaltaren och skuldinvesteraren måste var för sig avgöra huruvida de kan styra den verksamhet som har *störst* inverkan på investeringsobjektets avkastning, inklusive beakta investeringsobjektets syfte och utformning och respektive parts exponering för rörlig avkastning.

Rättigheter som ger en investerare inflytande över ett investeringsobjekt

B14 Inflytande kommer från rättigheter. För att ha inflytande över ett investeringsobjekt måste en investerare ha befintliga rättigheter som ger investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. De rättigheter som kan ge en investerare inflytande kan skilja sig åt mellan investeringsobjekt.

B15 Exempel på rättigheter som, antingen enskilt eller tillsammans, kan ge en investerare inflytande innefattar, men är inte begränsade till

(a) rättigheter i form av röstberättigade aktier (eller potentiella röstberättigade aktier) i ett investeringsobjekt (se punkterna B34–B50),

(b) rätt att tillsätta, omplacera eller avsätta nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta verksamheten,

(c) rätt att besluta att ett annat företag ska, eller inte längre ska, styra den relevanta verksamheten,

(d) rätt att ge investeringsobjektet instruktioner att ingå, eller lägga in sitt veto mot alla ändringar av, transaktioner till förmån för investeraren, och

(e) andra rättigheter (som den rätt att fatta beslut som anges i förvaltningsavtal) som ger innehavaren möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

B16 När ett investeringsobjekt bedriver en rad olika former av operativa och finansiella verksamheter som i väsentlig grad påverkar investeringsobjektets avkastning, och när det kontinuerligt krävs materiella beslut avseende denna verksamhet, är det i allmänhet röstberättigade aktier eller liknande rättigheter som ger en investerare inflytande, antingen ensam eller tillsammans med andra överenskommelser.

B17 När röstberättigade aktier inte i väsentlig grad kan påverka ett investeringsobjekts avkastning, som när röstberättigade aktier endast avser administrativa uppgifter och avtalsenliga åtaganden avgör vem som styr den relevanta verksamheten, är investeraren tvungen att bedöma dessa avtalsenliga åtaganden för att avgöra huruvida den har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över investeringsobjektet. För att avgöra huruvida investeraren har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över investeringsobjektet ska investeraren beakta investeringsobjektets syfte och utformning (se punkterna B5-B8) och kraven i punkterna B51–B54 och punkterna B18–B20.

▼**M32**

B18 Under vissa omständigheter kan det vara svårt att avgöra om en investerare har tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande över ett investeringsobjekt. För att underlätta bedömningen kan investeraren i sådana fall göra en bedömning av vad som styrker att den har praktisk möjlighet att på egen hand leda den relevanta verksamheten. De faktorer som ska beaktas innefattar, men är inte begränsade till, följande faktorer, vilka, beaktade tillsammans med investerarens rättigheter och indikatorerna i punkterna B19–B20, kan styrka att investerarens rättigheter är tillräckliga för att ge den inflytande över investeringsobjektet:

(a) Investeraren kan, utan att denna rätt är reglerad i avtal, tillsätta eller godkänna de av investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

(b) Investeraren kan, utan att denna rätt är reglerad i avtal, ge investeringsobjektet instruktioner att ingå, eller kan lägga in sitt veto mot varje ändring av, betydande transaktioner till förmån för investeraren.

(c) Investeraren kan dominera antingen nomineringsprocessen för att utse ledamöter i investeringsobjektets ledningsorgan eller erhålla fullmakter från andra innehavare av röstberättigade aktier.

(d) Investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning är närstående parter till investeraren (exempelvis om investeringsobjektets verkställande direktör och investerarens verkställande direktör är samma person).

(e) En majoritet i investeringsobjektets ledningsorgan utgörs av närstående parter till investeraren.

B19 Ibland förekommer indikatorer som tyder på att investeraren har ett särskilt förhållande till investeringsobjektet och att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet. Förekomsten av en enskild indikator, eller en viss kombination av indikatorer, innebär inte nödvändigtvis att kriteriet om inflytande har uppfyllts. Att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet kan emellertid tyda på att investeraren har andra närstående rättigheter som är tillräckliga för att ge den inflytande eller som kan styrka ett befintlig inflytande över investeringsobjektet. Till exempel tyder följande på att investeraren har mer än ett passivt innehav i investeringsobjektet och som, i kombination med andra rättigheter, kan tyda på inflytande:

(a) De av investeringsobjektets nyckelpersoner i ledande ställning som har möjlighet att styra den relevanta verksamheten är eller har varit anställda av investeraren.

(b) Investeringsobjektets operativa verksamhet är beroende av investeraren, som i följande exempel:

(i) Investeringsobjektet är beroende av investerarens finansiering för en betydande del av sin operativa verksamhet.

(ii) Investeraren garanterar en betydande del av investeringsobjektets förpliktelser.

(iii) Investeringsobjektet är beroende av investeraren för kritiska tjänster, teknik, leveranser eller råvaror.

(iv) Investeraren kontrollerar tillgångar som licenser eller varumärken som är kritiska för investeringsobjektets operativa verksamhet.

▼M32

(v) Investeringsobjektet är beroende av investeraren för nyckelpersoner i ledande ställning, som när investerarens personal har specialkunskaper om investeringsobjektets operativa verksamhet.

(c) En betydande del av investeringsobjektets verksamhet antingen involverar eller bedrivs till förmån för investeraren.

(d) Investerarens exponering för, eller rätt till, avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet är oproportionerligt stort i förhållande till dess andel röstberättigade aktier eller andra liknande rättigheter. Det kan exempelvis finnas situationer där en investerare har rätt till, eller exponeras för, mer än halva avkastningen från investeringsobjektet men innehar färre än hälften av röstberättigade aktierna i investeringsobjektet.

B20 Ju större en investerares exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt, desto större incitament har investeraren att förvärva tillräckliga rättigheter för att ge den inflytande. En stor exponering för rörlig avkastning är därför ett tecken på att investeraren kan ha inflytande. Omfattningen av investerarens exponering är emellertid inte i sig avgörande för huruvida en investerare har inflytande över ett investeringsobjekt.

B21 När faktorerna i punkt B18 och indikatorerna i punkterna B19 och B20 vägs samman med investerarens rättigheter ska större vikt fästas vid de bevis på inflytande som anges i punkt B18.

Materiella rättigheter

B22 En investerare som bedömer huruvida den har inflytande ska enbart beakta materiella rättigheter som avser ett investeringsobjekt (som investeraren eller andra innehar). För att en rättighet ska vara materiell måste det vara praktiskt möjligt för innehavaren att utöva rättigheten.

B23 För att avgöra om en rättighet är materiell måste samtliga fakta och omständigheter bedömas. De faktorer som ska beaktas innefattar, men är inte begränsade till, följande:

(a) Huruvida det finns några hinder (ekonomiska hinder eller andra hinder) som hindrar innehavaren (eller innehavarna) från att utöva rättigheterna. Exempel på sådana hinder innefattar, men är inte begränsade till

(i) finansiella sanktioner och incitament som skulle förhindra (eller avskräcka) en innehavare från att utöva sina rättigheter,

(ii) ett utnyttjande eller konverteringspris som skapar ett finansiellt hinder som skulle förhindra (eller avskräcka) innehavaren från att utöva sina rättigheter,

(iii) villkor som gör det osannolikt att rättigheterna kommer att utövas, exempelvis villkor som strikt begränsar när de får utövas,

(iv) avsaknaden av en uttrycklig, rimlig mekanism i ett investeringsobjekts bolagsordning eller i tillämplig lagstiftning som skulle göra det möjligt för innehavaren att utöva sina rättigheter,

(v) rättighetsinnehavarens oförmåga att förvärva de upplysningar som krävs för att utöva sina rättigheter,

(vi) operativa hinder eller incitament som skulle hindra (eller avskräcka) innehavaren från att utöva sina rättigheter (exempelvis avsaknaden av andra förvaltare som är villiga eller har möjlighet att tillhandahålla specialtjänster eller tillhandahåller tjänsterna och övertar andra intressen som innehas av den tidigare förvaltaren),

▼M32

(vii) lagstadgade krav som hindrar innehavaren från att utöva sina rättigheter (exempelvis när en utländsk investerare förbjuds att utöva sina rättigheter).

(b) Huruvida det – när utövandet av rättigheter kräver godkännande från mer än en part, eller när rättigheterna innehas av mer än en part – finns en mekanism som gör att det är praktiskt möjligt för parterna att gemensamt utöva sina rättigheter om de så önskar. Avsaknaden av en sådan mekanism är ett tecken på att rättigheterna eventuellt inte är materiella. Ju fler parter som måste godkänna att rättigheterna utövas, desto mindre sannolikt är det att det rör sig om materiella rättigheter. En styrelse vars ledamöter är oberoende av beslutsfattaren kan emellertid fungera som en mekanism för flera investerare som tillsammans vill utöva sina rättigheter. Det är därför mer sannolikt att det rör sig om materiella rättigheter om en oberoende styrelse har rätt att avsätta nyckelpersoner än om ett stort antal investerare har samma rätt.

(c) Huruvida den part eller de parter som innehar rättigheterna skulle tjäna på att utöva dessa rättigheter. Exempelvis ska den som har potentiella röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt (se punkterna B47–B50) beakta utnyttjandet av dessa eller deras konverteringspris. Det är mer sannolikt att villkoren för potentiella rösträttberättigade aktier är materiella när värdepapperen ger vinst eller konverteringen av värdepapperen på andra sätt gynnar investeraren (exempelvis genom att skapa synergieffekter mellan investeraren och investeringsobjektet).

B24 För att en rättighet ska vara materiell ska den även gå att utöva när det är nödvändigt att fatta beslut om vem som ska styra den relevanta verksamheten. För att rättigheterna ska vara materiella ska de vanligtvis kunna utövas vid den aktuella tidpunkten. I vissa fall kan rättigheter emellertid vara materiella även om de inte kan utövas vid den aktuella tidpunkten.

Exempel på tillämpning

Exempel 3

Investeringsobjektet har årliga bolagsstämmor med aktieägarna då beslut om vem som ska styra den relevanta verksamheten fattas. Nästa bolagsstämma ska hållas om åtta månader. Aktieägare som ensamma eller tillsammans innehar minst 5 procent av de röstberättigade aktierna kan sammankalla en extra bolagsstämma för att ändra de befintliga riktlinjerna för den relevanta verksamheten. Ett krav på att övriga aktieägare måste underrättas innebär emellertid att en extra stämma kan hållas tidigast om 30 dagar. Riktlinjerna för den relevanta verksamheten kan endast ändras vid en extra eller ordinarie bolagsstämma. Detta inbegriper såväl möjligheten att godkänna försäljning av anläggningstillgångar som att göra eller avyttra av betydande investeringar.

Ovanstående situation gäller för exemplen 3A–3D nedan. Varje exempel bedöms separat.

Exempel 3A

En investerare innehar en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Det rör sig om en materiell rätt eftersom investeraren vid behov kan fatta beslut om vem som ska styra den relevanta verksamheten. Att investeraren inte kan utnyttja sina röstberättigade aktier förrän om 30 dagar hindrar inte investeraren från att från och med det ögonblick aktierna förvärvas ha nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

▼M32

Exempel 3B

En investerare är part i ett terminskontrakt för att förvärva en majoritet av aktierna i investeringsobjektet. Terminskontraktets likviddag är om 25 dagar. De befintliga aktieägarna kan inte ändra de befintliga riktlinjerna för den relevanta verksamheten eftersom en extra bolagsstämma inte kan hållas förrän om tidigast 30 dagar, dvs. efter terminskontraktets likviddag. Investeraren har därför i huvudsak samma rättigheter som majoritetsägaren i exempel 3A ovan (dvs. den investerare som innehar terminskontraktet kan vid behov fatta beslut om vem som ska styra den relevanta verksamheten). Investerarens terminskontrakt är en materiell rättighet som ger investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten redan före terminskontraktets likviddag.

Exempel 3C

En investerare innehar en materiell option att förvärva aktiemajoriteten i investeringsobjektet som kan utnyttjas om 25 dagar och där dagskursen i hög grad överstiger ”in the money”. Här gäller samma slutsats som i exempel 3B.

Exempel 3D

En investerare har tecknat ett terminskontrakt för att förvärva aktiemajoriteten i investeringsobjektet, utan att ha några andra rättigheter som ger den inflytande över investeringsobjektet. Terminskontraktets likviddag är om sex månader. Till skillnad från exemplen ovan har investeraren i detta fall inte nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. De befintliga aktieägarna har nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten eftersom de kan ändra de befintliga riktlinjerna för den relevanta verksamheten före terminskontraktets likviddag.

B25 Materiella rättigheter som kan utövas av andra parter kan hindra en investerare från att få bestämmande inflytande över det investeringsobjekt som omfattas av dessa rättigheter. Sådana materiella rättigheter innebär inte något krav på att innehavarna ska kunna föreslå vilka beslut som ska fattas. Så länge som det enbart rör sig om vetorätt (se punkterna B26–B28), får materiella rättigheter som innehas av andra parter hindra en investerare från att få bestämmande inflytande över investeringsobjektet även om rättigheterna endast ger innehavarna nuvarande möjlighet att godkänna eller blockera beslut som rör den relevanta verksamheten.

Vetorätt

B26 Vid bedömningen av huruvida vissa rättigheter ger en investerare inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren bedöma huruvida dess rättigheter, och de rättigheter som innehas av andra, är vetorätter. Vetorätter rör grundläggande förändringar av ett investeringsobjekts verksamhet eller är endast tillämpliga under särskilda omständigheter. Inte alla rättigheter som är tillämpliga under särskilda omständigheter eller beroende av vissa händelser är emellertid vetorätter (se punkterna B13 och B53).

B27 Eftersom vetorätter har utformats för att skydda innehavarens intressen utan att ge denna part inflytande över det investeringsobjekt som rättigheterna avser, kan en investerare som enbart innehar vetorätter inte få inflytande över eller hindra en annan part från att få inflytande över ett investeringsobjekt. (se punkt 14).

▼M32

B28 Exempel på vetorätter innefattar, men begränsas inte till

(a) en långivares rätt att hindra en låntagare från att bedriva verksamhet som i väsentlig grad skulle kunna förändra låntagarens kreditrisk på ett sätt som skulle vara negativt för långivaren,

(b) rätten för en part som har innehav utan bestämmande inflytande i ett investeringsobjekt att godkänna större kapitalutgifter än vid normala affärstransaktioner, eller att godkänna frågan om eget kapital eller skuldebrev,

(c) en långivares rätt att frysa en långtagares tillgångar om låntagaren inte uppfyller de fastställda återbetalningsvillkoren.

Franchiseavtal

B29 Ett franchiseavtal där investeringsobjektet är franchisetagare ger ofta franchisegivaren rättigheter som är avsedda att skydda franchiseföretagets varumärke. Franchiseavtal ger vanligtvis franchisegivare viss rätt att fatta beslut om franchiseföretagets operativa verksamhet.

B30 I allmänhet hindrar franchisegivarnas rättigheter inte möjligheterna för andra parter än franchisegivarna att fatta beslut som i väsentlig grad påverkar franchiseföretagets avkastning. Franchisegivarens rättigheter enligt ett franchiseavtal ger inte heller nödvändigtvis franchisegivaren nuvarande möjlighet att styra den verksamhet som i betydande grad påverkar franchiseföretagets avkastning.

B31 Det är nödvändigt att skilja mellan att ha nuvarande möjlighet att fatta beslut som i väsentlig grad påverkar franchiseföretagets avkastning och att kunna fatta beslut som skyddar franchiseföretagets varumärke. Franchisegivaren har inte inflytande över franchisetagaren om andra parter har befintliga rättigheter som ger dem nuvarande möjlighet att styra franchiseföretagets relevanta verksamhet.

B32 Genom att ingå ett franchiseavtal har franchisetagaren fattat ett ensidigt beslut att bedriva sin affärsverksamhet enligt villkoren i franchiseavtalet, men för egen räkning.

B33 Bestämmande inflytande över sådana grundläggande beslut som franchiseföretagets bolagsform och finansieringsstruktur får avgöras av andra parter än franchisegivaren och kan i väsentlig grad påverka franchiseföretagets avkastning. Ju mindre finansiellt stöd som franchisegivaren ger och ju mindre franchisegivaren är exponerad för franchisetagarens rörliga avkastning, desto mer sannolikt är det att franchisegivaren endast har vetorätt.

Röstberättigade aktier

B34 Tack vare röstberättigade aktier eller andra rättigheter har en investerare ofta nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. En investerare ska beakta kraven i detta avsnitt (punkterna B35–B50) om ett investeringsobjekts relevanta verksamhet styrs med hjälp av röstberättigade aktier.

Inflytande med en majoritet av de röstberättigade aktierna

B35 En investerare som äger över hälften av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt har inflytande i följande fall, såvida inte punkt B36 eller punkt B37 är tillämpliga:

▼M32

(a) Den relevanta verksamheten styrs av den som har en majoritet av rösterna.

(b) En majoritet av medlemmarna i det ledningsorgan som styr den relevanta verksamheten tillsätts av den som har en majoritet av rösterna.

Majoritet av de röstberättigade aktierna men inget inflytande

B36 För att en investerare som äger över hälften av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt ska ha inflytande över investeringsobjektet måste investerarens röster vara materiella, i enlighet med punkterna B22–B25, och de måste ge investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten, vilket ofta sker genom att investeraren fastställer operativa och finansiella strategier. Om ett annat företag har befintliga rättigheter som ger det företaget rätt att styra den relevanta verksamheten och det företaget inte är investerarens ombud, har investeraren inte inflytande över investeringsobjektet.

B37 En investerare har inte inflytande över ett investeringsobjekt, även om investeraren äger en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet, om dessa inte är materiella. En investerare som har över hälften av rösterna i ett investeringsobjekt kan exempelvis inte få inflytande om den relevanta verksamheten styrs av en regering, en domstol, ett administrativt organ, en mottagare, en konkursförvaltare eller en tillsynsmyndighet.

Inflytande utan en majoritet av de röstberättigade aktierna

B38 En investerare kan ha inflytande även om den äger färre än hälften av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. En investerare kan ha inflytande med mindre än en majoritet av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt genom exempelvis

(a) ett avtalsenligt åtagande mellan investeraren och andra innehavare av röstberättigade aktier (se punkt B39),

(b) rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden (se punkt B40),

(c) investerarens röstberättigade aktier (se punkterna B41–B45),

(d) potentiella röstberättigade aktier (se punkterna B47–B50), eller

(e) en kombination av (a)–(d).

Samarbetsavtal med andra innehavare av röstberättigade aktier

B39 Ett samarbetsavtal mellan en investerare och andra innehavare av röstberättigade aktier kan ge investeraren rätt till så många röster som krävs för att ge investeraren inflytande, även om investeraren inte har tillräckligt många röstberättigade aktier för att ge investeraren inflytande utan detta avtal. Tack vare ett samarbetsavtal kan investeraren emellertid se till att tillräckligt många av de övriga aktieinnehavarna kan ges instruktioner om hur de bör rösta för att investeraren ska kunna fatta beslut om den relevanta verksamheten.

Rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden

B40 Andra rättigheter att fatta beslut kan, i kombination med röstberättigade aktier, ge investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. De rättigheter som anges i ett avtalsenligt åtagande kan exempelvis i kombination med röstberättigade aktier räcka för att ge investeraren nuvarande möjlighet att styra ett investeringsobjekts tillverkningsprocesser eller att styra andra operativa eller finansiella verksamheter i ett investeringsobjekt som i väsentlig grad påverkar investeringsobjektets avkastning. I avsaknad av andra rättigheter leder emellertid ett investeringsobjekts ekonomiska beroende av investeraren (exempelvis förhållandet mellan en leverantör och dess viktigaste kund) inte till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet.

▼**M32**

Investerarens röstberättigade aktier

B41 En investerare som äger färre än hälften av de röstberättigade aktierna har tillräckligt med röstberättigade aktier för att få inflytande om det är praktiskt möjligt för investeraren att på egen hand styra den relevanta verksamheten.

B42 Vid bedömningen av huruvida en investerare har tillräckligt med röstberättigade aktier för att få inflytande ska en investerare beakta samtliga fakta och omständigheter, däribland

(a) storleken på investeraren innehav av röstberättigade aktier i förhållande till storleken på och fördelningen av de andra innehavarnas innehav av röstberättigade aktier, i samband med vilket det kan noteras att

(i) ju fler röstberättigade aktier en investerare har, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger den nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten,

(ii) ju fler röstberättigade aktier investeraren har i förhållande till andra aktieägare, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger den nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten,

(iii) ju fler parter som måste gå samman för att rösta ned investeraren, desto troligare är det att investeraren har befintliga rättigheter som ger den nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

(b) potentiella röstberättigade aktier som innehas av investeraren, andra aktieägare eller andra parter (se punkterna B47–B50),

(c) rättigheter som härrör från andra avtalsenliga åtaganden (se punkt B40), och

(d) alla andra fakta och omständigheter som tyder på att investeraren har, eller saknar, nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten när beslut måste fattas, inklusive röstmönster vid tidigare bolagsstämmor.

B43 När vem som ska styra relevanta verksamheter avgörs genom majoritetsomröstning och en investerare har klart fler röstberättigade aktier än någon annan aktieägare eller sammanslutning av aktieägare, och aktieinnehavet är fördelat på många ägare, kan det räcka med att beakta de faktorer som anges i punkt 42 (a)–42 (c) för att komma fram till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet.

Exempel på tillämpning

Exempel 4

En investerare förvärvar 48 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av tusentals aktieägare där ingen enskild ägare har mer än 1 procent av rösterna. Ingen av aktieägarna har kommit överens om att rådgöra med övriga aktieägare eller fatta gemensamma beslut. När investeraren, på grundval av storleken på övriga aktieägares innehav, gjorde en bedömning av hur stor andel av de röstberättigade aktierna som denne skulle förvärva kom investeraren fram till att det räckte med 48 procent av för att få bestämmande inflytande. Storleken på investerarens aktieinnehav jämfört med den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav gör att investeraren i detta fall kommer fram till att den har en tillräckligt stor andel av de röstberättigade aktierna för att uppfylla kriteriet om inflytande utan att några andra bevis för inflytande behöver läggas fram.

▼M32

Exempel 5

Investerare A innehar 40 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt och tolv andra investerare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Ett aktieägaravtal ger investerare A rätt att tillsätta, avsätta och fastställa ersättningsnivåerna för dem som styr den relevanta verksamheten. För att ändra avtalet krävs två tredjedelars majoritet av rösterna. I detta fall kommer investerare A fram till att den absoluta storleken på investerarens innehav och den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav inte i sig är tillräckligt för att avgöra huruvida investeraren har tillräckligt med röster för att ge den inflytande. Investerare A fastställer emellertid att denna avtalsenliga rätt att tillsätta, avsätta och fastställa ersättningen för ledningen räcker för att komma fram till att investeraren har inflytande över investeringsobjektet. Att investerare A eventuellt inte har utnyttjat denna rätt, eller sannolikheten för att investerare A ska utnyttja rätten att utse, tillsätta och avsätta ledningen, ska inte beaktas vid bedömningen av huruvida investerare A har inflytande.

B44 I andra fall kan det räcka med att beakta faktorerna i punkt B42 (a)–B42 (c) för att komma fram till att en investerare saknar inflytande.

Exempel på tillämpning

Exempel 6

Investerare A innehar 45 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Två andra investerare innehar vardera 26 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av tre andra aktieägare, som vardera har 1 procent av de resterande röstberättigade aktierna. Det finns inga andra avtal som påverkar beslutsfattandet. I detta fall är storleken på investerare A:s andel och storleken på dennes andel i förhållande till de andra aktieägarnas andel tillräckligt för att komma fram till att investerare A saknar inflytande. Det räcker att två andra investerare samarbetar för att de ska kunna hindra investerare A från att styra den relevanta verksamheten i investeringsobjektet.

B45 De faktorer som anges i punkt B42 (a)–B42 (c) är eventuellt inte i sig tillräckliga för att avgöra frågan. Om en investerare efter att ha beaktat dessa faktorer är osäker på huruvida den har inflytande ska den beakta ytterligare fakta om omständigheter, exempelvis huruvida röstmönstret från tidigare bolagsstämmor tyder på att andra aktieägares ägande kan karaktäriseras som passivt. Detta innefattar en bedömning av faktorerna i punkt B18 och indikatorerna i punkterna B19 och B20. Ju mindre andel röstberättigade aktier som investeraren har, och ju färre parter som behöver agera tillsammans för att rösta ned investeraren, desto viktigare blir ytterligare fakta och omständigheter vid bedömningen av huruvida investeraren har tillräckligt många röster för att få inflytande. När de fakta och omständigheter som anges i punkterna B18–B20 beaktas tillsammans med investerarens rättigheter ska större vikt läggas vid bevis på inflytande i punkt B18 än till tecknen på inflytande i punkterna B19 och B20.

Exempel på tillämpning

Exempel 7

En investerare innehar 45 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Elva andra aktieägare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Inga av aktieägarna har ingått något avtal om att rådgöra med varandra eller om att fatta gemensamt beslut. I detta fall räcker inte storleken på investerarens innehav och den relativa storleken på de övriga aktieägarnas innehav för att avgöra huruvida investerare har tillräckligt med röster för att få inflytande över investeringsobjektet. Ytterligare fakta och omständigheter som kan styrka att investeraren har, eller saknar, inflytande ska beaktas.

▼M32

Exempel 8

En investerare innehar 35 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Tre andra aktieägare innehar vardera 5 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. De återstående röstberättigade aktierna innehas av flera andra aktieägare, varav ingen enskild ägare har mer än 1 procent av de röstberättigade aktierna. Ingen av aktieägarna har ingått avtal om att rådgöra med varandra eller om att fatta gemensamma beslut. För att fatta beslut om investeringsobjektets relevanta verksamhet krävs en majoritet av de avgivna rösterna vid relevanta bolagsstämmor – 75 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet – har utnyttjats vid de senaste bolagsstämmorna. I detta fall tyder de övriga aktieägarnas deltagande vid de senaste bolagsstämmorna på att det inte skulle vara praktiskt möjligt för investeraren att på egen hand styra den relevanta verksamheten, oavsett om investeraren faktiskt har styrt den relevanta verksamheten eftersom ett tillräckligt stort antal av de övriga aktieägarna röstade på samma sätt som investeraren.

B46 Om det efter att faktorerna i punkt B42 (a)–B42 (d) har beaktats fortfarande är oklart huruvida investeraren har inflytande saknar investeraren bestämmande inflytande över investeringsobjektet

Potentiella röstberättigade aktier

B47 Vid bedömningen av bestämmande inflytande ska en investerare beakta sina potentiella röstberättigade aktier samt de potentiella röstberättigade aktier som innehas av andra parter för att avgöra om investeraren har inflytande. Potentiella röstberättigade aktier utgörs av en rätt att erhålla röstberättigade aktier i ett investeringsobjekt, exempelvis en rätt som härrör från konvertibler eller optioner, inklusive terminskontrakt. Dessa potentiella röstberättigade aktier beaktas endast om det rör sig om materiella rättigheter (se punkterna B22–B25).

B48 Vid bedömningen av potentiella röstberättigade aktier ska investeraren beakta instrumentets syfte och utformning samt syftet och utformningen av varje annat engagemang som investeraren har i investeringsobjektet. Detta innefattar en bedömning av de olika kontraktsvillkoren samt investerarens förväntningar, motiv och skäl till att godta dessa villkor.

B49 Om investeraren även innehar röstberättigade aktier eller andra rättigheter som ger den rätt att fatta beslut avseende investeringsobjektets verksamhet ska investeraren bedöma huruvida dessa rättigheter, i kombination med potentiella röstberättigade aktier, ger investeraren inflytande.

B50 Materiella rättigheter i form av röstberättigade aktier kan ensamma, eller tillsammans med andra rättigheter, ge investeraren nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. Detta är exempelvis sannolikt fallet när en investerare innehar 40 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt och, i enlighet med punkt B23, investeraren innehar materiella rättigheter i form av optioner, som ger den rätt att förvärva ytterligare 20 procent av de röstberättigade aktierna.

Exempel på tillämpning

Exempel 9

Investerare A innehar 70 procent av de röstberättigade aktierna i ett investeringsobjekt. Investerare B innehar 30 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet plus en option om att förvärva hälften av investerare A:s aktier. Optionen kan lösas in under de kommande två åren till ett pris som klart understiger ”in the money” (och förväntas ligga kvar på denna nivå under hela tvåårsperioden). Investerare A har utnyttjat sina röstberättigade aktier och styr aktivt investeringsobjektets relevanta verksamhet. I ett detta fall uppfyller investerare

▼M32

A sannolikt kriteriet om inflytande, eftersom den verkar ha nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten. Även om investerare B har optioner om att förvärva ytterligare röstberättigade aktier (som om de löses in skulle ge den en majoritet av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet), är de villkor som dessa optioner omfattas av en sådan art att optionerna inte kan betraktas som materiella.

Exempel 10

Investerare A och två andra investerare innehar vardera en tredjedel av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Investeringsobjektets affärsverksamhet är nära besläktad med investerare A:s verksamhet. Utöver sina egetkapitalinstrument innehar investerare A även skuldebrev som när som helt kan konverteras till vanliga aktier i investeringsobjektet till ett fast pris som understiger ”in the money” (dock utan att i väsentlig grad understiga ”in the money”). Om skuldebreven konverteras skulle investerare A inneha 60 procent av de röstberättigade aktierna i investeringsobjektet. Investerare A skulle gynnas av synergieffekter om skuldebreven konverterades till vanliga aktier. Investerare A har inflytande över investeringsobjektet eftersom den innehar röstberättigade aktier i investeringsobjektet tillsammans med materiella rättigheter i form av potentiella röstberättigade aktier som ger den nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

Inflytande vid omröstningar eller liknande rättigheter har inte någon väsentlig påverkan på investeringsobjektets avkastning

B51 Vid bedömningen av ett investeringsobjekts syfte och utformning (se punkterna B5–B8) ska en investerare beakta det engagemang och de beslut som fattats vid inrättandet av investeringsobjektet som en del av investeringsobjektets utformning och utvärdera huruvida transaktionsvillkoren och transaktionsegenskaperna i engagemanget ger investeraren tillräckliga rättigheter för att få inflytande. Enbart det faktum att en investerare är engagerad i utformningen av ett investeringsobjekt räcker inte för att ge investeraren inflytande. Inblandning i utformningen kan emellertid tyda på att investeraren hade möjlighet att förvärva tillräckliga rättigheter för att få inflytande över investeringsobjektet.

B52 Dessutom ska en investerare beakta avtalsenliga åtaganden som rätt till köpoptioner, rätt till säljoptioner och avvecklingsrättigheter som fastställdes vid inrättandet av investeringsobjektet. När dessa avtalsenliga åtaganden avser verksamheter som är nära besläktade med investeringsobjektets verksamhet utgör dessa verksamheter i själva verket en del av investeringsobjekttes samlade verksamhet, även om de äger rum utanför investeringsobjektets fastställda ramar. Sådana uttryckliga eller implicita beslutsbefogenheter enligt avtalsenliga åtaganden som är nära knutna till investeringsobjektet måste därför beaktas som relevanta verksamheter vid bedömningen av huruvida inflytande över investeringsobjektet föreligger.

B53 För vissa investeringsobjekt sker den relevanta verksamheten endast under särskilda omständigheter eller när särskilda händelser inträffar. Investeringsobjektet kan vara utformat på ett sådant sätt att kontrollen över verksamheten och dess avkastning har fastställts i förväg om inte, och till dess, dessa särskilda omständigheter eller händelser inträffar. Endast när dessa omständigheter eller händelser inträffar kan beslut som avser investeringsobjektets verksamhet i väsentlig grad påverka investeringsobjektets avkastning och följaktligen betraktas som relevant verksamhet. Dessa omständigheter eller händelser behöver inte ha inträffat för att en investerare som kan fatta besluten ska ha inflytande. Det faktum att rätten att fatta beslut är beroende av att vissa omständigheter råder eller att vissa händelser inträffar gör inte i sig dessa rättigheter till vetorätter.

▼M32

Exempel på tillämpning

Exempel 11

Enligt bolagsordningen är ett investeringsobjekts enda affärsverksamhet att för investerarens räkning köpa fordringar och sköta den dagliga förvaltningen av dessa. Den dagliga förvaltningen innefattar insamling och vidarebefordran av betalning av amorteringar och ränta på förfallodagen. Vid fallissemang av en fordring säljer investeringsobjektet automatiskt fordringen till en investerare i enlighet med ett separat säljavtal mellan investeraren och investeringsobjektet. Den enda relevanta verksamheten är förvaltningen av fordringarna vid fallissemang eftersom detta är den enda verksamhet som i väsentlig grad kan påverka investeringsobjektets avkastning. Förvaltningen av fordringarna före fallissemang är inte en relevant verksamhet eftersom denna inte kräver materiella beslut som i väsentlig grad kan påverka investeringsobjektets avkastning – verksamheten före fallissemang är fastställd i förväg och utgörs endast av att samla in kassaflöden när de förfaller och vidarebefordra dem till investeraren. Därför bör endast investerarens rätt att förvalta tillgångarna vid fallissemang beaktas vid bedömningen av den samlade verksamhet i investeringsobjektet som i väsentlig grad påverkar investeringsobjektets avkastning. I detta exempel gör investeringsobjektets utformning att investeraren har rätt att fatta beslut om verksamhet som i väsentlig grad påverkar avlastningen vid den enda tidpunkt då en sådan rätt till beslut krävs. Villkoren i säljavtalet utgör en del av hela transaktionen och inrättandet av investeringsobjektet. Villkoren i säljavtalet tillsammans med bolagsordningen leder därför till slutsatsen att investeraren har inflytande över investeringsobjektet även om investeraren övertar fordringarna först vid fallissemang och förvaltar dessa fordringarna utanför investeringsobjektets fastställda ramar.

Exempel 12

Ett investeringsobjekts enda tillgångar är fordringar. Vid bedömningen av investeringsobjektets syfte och utformning fastställs att den enda relevanta verksamheten är att förvalta fordringarna vid fallissemang. Den part som kan förvalta fordringarna har bestämmande inflytande över investeringsobjektet, oavsett om låntagarna har ställt in betalningarna.

B54 En investerare kan ha ett uttryckligt eller implicit åtagande att se till att investeringsobjektet fortsätter att bedriva sin verksamhet på det sätt som avsetts. Ett sådant åtagande kan öka investerarens exponering för rörlig avkastning och därigenom öka investerarens incitament att förvärva tillräckligt med röster för att få inflytande. Ett åtagande att se till att ett investeringsobjekt bedriver sin verksamhet som avsett kan därför vara ett tecken på att investeraren har inflytande, men ger inte i sig en investerare inflytande, och hindrar inte heller någon annan part från att få inflytande.

Exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning från ett investeringsobjekt

B55 För att bedöma huruvida en investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren fastställa huruvida den är exponerad för, eller har rätt till, rörlig avkastning från sitt engagemang i investeringsobjektet.

▼M32

B56 Rörlig avkastning är avkastning som inte är fast och kan variera till följd av ett investeringsobjekts resultat. Rörlig avkastning kan vara enbart positiv, enbart negativ eller både positiv och negativ (se punkt 15). En investerare bedömer huruvida avkastningen från ett investeringsobjekt är rörlig och hur rörlig avkastningen är utifrån hur arrangemanget i huvudsak är utformat och oberoende av avkastningens rättsliga form. En investerare kan exempelvis ha en obligation med fast ränta. Utbetalningen av den fasta räntan är rörlig avkastning enligt denna IFRS eftersom de är föremål för risk för kreditförluster och exponerar investeraren för obligationsemittantens kreditrisk. Graden av rörlighet (dvs. hur mycket avkastningen varierar) beror på obligationens kreditrisk. På liknande sätt är fasta resultatavgifter för förvaltning av ett investeringsobjekts tillgångar rörlig avkastning eftersom de exponerar investeraren för investeringsobjektets resultatrisk. Graden av rörlighet beror på investeringsobjektets möjlighet att generera tillräckliga intäkter för att betala avgiften.

B57 Exempel på avkastning innefattar

(a) utdelning, andra ekonomiska förmåner från ett investeringsobjekt, (t.ex. ränta på skuldebrev som investeringsobjektet har emitterat) och förändringar i värdet på investerarens innehav i det investeringsobjektet,

(b) ersättning för att förvalta ett investeringsobjekts tillgångar och skulder, avgifter och exponering för förlust från tillhandahållandet av kredit eller avvecklingsstöd, residual ränta på investeringsobjektets tillgångar och skulder vid likvidation av det investeringsobjektet, skattelättnader och tillgång till framtida likviditet som en investerare har till följd av sitt engagemang i investeringsobjektet,

(c) avkastning som inte är tillgänglig för andra ägarintressen. En investerare kan exempelvis använda sina tillgångar tillsammans med investeringsobjektets tillgångar, t.ex. kombinera operativa funktioner för att erhålla skaleffekter, kostnadsbesparingar, tillhandahålla sällsynta produkter, få tillgång till patentskyddade kunskaper eller begränsa vissa verksamheter eller tillgångar för att öka värdet på investeringsobjektets övriga tillgångar.

Koppling mellan inflytande och avkastning

Delegerade befogenheter

B58 När en investerare med beslutsbefogenheter (en beslutsfattare) bedömer huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska den fastställa huruvida den är huvudman eller ombud. En investerare ska även fastställa huruvida ett annat företag med beslutsbefogenheter agerar som ombud för investeraren. Ett ombud är en part som i första hand har engagerats för att agera för en annan parts eller flera andra parters räkning och till förmån för denna part eller dessa parter (huvudmannen eller huvudmännen), och som därför inte har bestämmande inflytande över investeringsobjektet när den utövar sina beslutsbefogenheter (se punkterna 17 och 18). Huvudmannens inflytande kan därför ibland innehas och utövas av ett ombud, men för huvudmannens räkning. En beslutsfattare är inte ett ombud enbart för att andra parter kan gynnas av de beslut den fattar.

B59 En investerare får delegera sina beslutsbefogenheter till ett ombud i vissa specifika frågor eller för all relevant verksamhet. Vid bedömningen av huruvida investerare har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt ska investeraren behandla de beslutsbefogenheter som har delegerats till ombudet som rättigheter som innehas av investeraren själv. I situationer där det finns mer än en huvudman ska varje huvudman bedöma huruvida den har bestämmande inflytande över investeringsobjektet genom att beakta kraven i punkterna B5–B54. Punkterna B60–B72 ger vägledning om hur man fastställer huruvida en beslutsfattare är ett ombud eller en huvudman.

▼**M32**

B60 En beslutsfattare ska beakta vilka förbindelser som finns mellan beslutsfattaren, det förvaltade investeringsobjektet och andra parter som är engagerade i investeringsobjektet, särskilt alla nedanstående faktorer, för att avgöra huruvida beslutsfattaren är ett ombud:

(a) Räckvidden för beslutsfattarens beslutsbefogenheter över investeringsobjektet (punkterna B62 och B63).

(b) De rättigheter som innehas av andra parter (punkterna B64–B67).

(c) Den ersättning beslutsfattaren har rätt till i enlighet med avtalet eller avtalen om ersättning (punkterna B68–B70).

(d) Beslutsfattarens exponering för rörlig avkastning från andra innehav i investeringsobjektet (punkterna B71 och B72).

Faktorerna viktas på olika sätt utifrån olika fakta och omständigheter.

B61 För att bedöma huruvida en beslutsfattare är ett ombud krävs en utvärdering av samtliga faktorer i punkt B60 såvida inte en enda part har materiell rätt att avsätta beslutsfattaren (avsättningsrätt) och kan avsätta beslutsfattaren utan anledning (se punkt B65).

Beslutsbefogenheternas räckvidd

B62 Räckvidden för beslutsfattarens beslutsbefogenheter bedöms utifrån

(a) de verksamheter som är tillåtna enligt avtalet eller avtalen om beslutsbefogenheter och som är lagstadgade, och

(b) beslutsfattarens utrymme för skönsmässig bedömning när denne fattar beslut om dessa verksamheter.

B63 En beslutsfattare ska beakta investeringsobjektets syfte och utformning, de risker som investeringsobjektets utformades att exponeras för, de risker det utformades för att överföra på de inblandade parterna och investerarens grad av engagemang i investeringsobjektet. Om en beslutsfattare exempelvis är kraftigt engagerad i utformningen av investeringsobjektet (inklusive i fastställandet av räckvidden för beslutsbefogenheterna) kan detta engagemang tyda på att beslutsfattaren hade möjlighet och incitament att förvärva rättigheter som leder till att beslutsfattaren har möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

Rättigheter som innehas av andra parter

B64 Materiella rättigheter som innehas av andra parter kan påverka beslutsfattarens möjlighet att styra den relevanta verksamheten i ett investeringsobjekt. Materiell avsättningsrätt eller andra materiella rättigheter kan vara ett tecken på att beslutsfattaren är ett ombud.

▼**M32**

B65 När en enda part har materiell avsättningsrätt och kan avsätta beslutsfattaren utan anledning är detta i sig tillräckligt för att komma fram till att beslutsfattaren är ett ombud. Om mer än en part har en sådana rätt (och ingen enskild part kan avsätta beslutsfattaren utan de övriga parternas godkännande) är denna rätt inte i sig tillräcklig för att fastställa att en beslutsfattare i första hand agerar för någon annans räkning och till förmån för denne. Ju fler parter som måste agera tillsammans för att avsätta en beslutsfattare och ju större storleken på, och rörligheten kopplad till, beslutsfattarens övriga ekonomiska intressen (dvs. ersättning och övriga intressen), desto mindre vikt ska dessutom fästas vid denna faktor.

B66 Materiella rättigheter som innehas av andra parter och som begränsar en beslutsfattares utrymme för skönsmässig bedömning ska behandlas på samma sätt som rätten att avsätta en beslutsfattare vid bedömningen av huruvida beslutsfattaren är ett ombud. Till exempel är en beslutsfattare som måste inhämta stöd från ett litet antal andra parter innan den ska agera i allmänhet ett ombud (se punkterna B22–B25 för ytterligare vägledning om rättigheter och huruvida det rör sig om materiella rättigheter.)

B67 Bedömningen av de rättigheter som innehas av andra parter ska innefatta en bedömning av alla rättigheter som investeringsobjektets styrelse (eller annat ledningsorgan) kan utöva och deras inverkan på beslutsfattarens beslutsbefogenheter (se punkt B23 (b)).

Ersättning

B68 Ju större beslutsfattarens ersättning är, och ju mer denna varierar i förhållande till den förväntade avkastningen från investeringsobjektets verksamhet, desto troligare är det att beslutsfattaren är huvudman.

B69 För att fastställa huruvida beslutsfattaren är en huvudman eller ett ombud ska beslutsfattaren även avgöra huruvida följande villkor har uppfyllts:

(a) Beslutsfattarens ersättning står i proportion till de tjänster som tillhandahålls.

(b) Avtalet om ersättning innehåller endast villkor och belopp som är standard i avtal som rör liknande tjänster och liknande kompetensnivå och som har förhandlats fram mellan oberoende parter.

B70 En beslutsfattare kan inte vara ett ombud utan att villkoren i punkt B69 (a) och 69 (b) har uppfyllts. Att dessa villkor har uppfyllts är emellertid inte i sig tillräckligt för att komma fram till att beslutsfattaren är ett ombud.

Exponering för rörlig avkastning från andra intressen

B71 En beslutsfattare som har andra intressen i ett investeringsobjekt (exempelvis innehav i investeringsobjektet eller som ställer garantier för investeringsobjektets resultat) ska beakta sin exponering för rörlig avkastning utifrån dessa intressen vid bedömningen av huruvida den är ett ombud. Att ha andra intressen i ett investeringsobjekt tyder på att beslutsfattaren kan vara huvudman.

▼M32

B72 Vid bedömningen av exponering för rörlig avkastning från andra intressen i investeringsobjektet ska beslutsfattaren beakta följande:

(a) Ju större de ekonomiska intressena är, och ju mer de varierar när man lägger ihop beslutsfattarens ersättning och övriga intressen, desto troligare är det att beslutsfattaren är huvudman.

(b) Huruvida beslutsfattarens exponering för rörlig avkastning skiljer sig från övriga investerares exponering och huruvida detta i så fall skulle kunna påverka beslutsfattarens agerande. Detta kan exempelvis vara fallet när en beslutsfattare innehar underordnade säkerhetsrätter, eller tillhandahåller andra former av kreditförstärkning till ett investeringsobjekt.

Beslutsfattaren ska utvärdera sin exponering i förhållande till hur mycket investeringsobjektets avkastning varierar. Utvärderingen ska i första hand göras utifrån den förväntade avkastningen från investeringsobjektets verksamhet men får inte bortse från beslutsfattarens maximala exponering för rörlig avkastning från investeringsobjektet via beslutsfattarens övriga intressen.

Exempel på tillämpning

Exempel 13

En beslutsfattare (fondförvaltare) inrättar, marknadsför och förvaltar en allmänt handlad, reglerad fond i enlighet med snävt fastställda parametrar i investeringsmandatet på det sätt som krävs enligt lokala lagar och författningar. Fonden marknadsfördes mot investerare som en investering i en diversifierad portfölj med aktier och andra aktierelaterade värdepapper i företag vars aktier är föremål för allmän handel. Inom de definierade parametrarna har fondförvaltaren rätt att själv fatta beslut om vilka tillgångar fonden ska investera i. Fondförvaltaren har gjort en proportionell investering på 10 procent i fonden och tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som motsvarar 1 procent av nettovärdet av fondens tillgångar. Avgifterna står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Fondförvaltaren har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger fondförvaltarens investering på 10 procent. Fonden är inte skyldig att tillsätta, och har inte tillsatt, en oberoende styrelse. Investerarna har inga materiella rättigheter som skulle kunna påverka fondförvaltarens beslutsbefogenheter, men kan inom vissa fastställda gränser lösa in sitt innehav.

Även om fondförvaltaren arbetar inom de parametrar som fastställts i investeringsmandatet och i enlighet med de lagstadgade kraven har fondförvaltaren beslutsbefogenheter som ger den nuvarande möjlighet att styra fondens relevanta verksamhet – investerarna har inte materiella rättigheter som kan påverka fondförvaltarens beslutsbefogenheter. Fondförvaltaren tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls och förvaltaren har även gjort en proportionerlig investering i fonden. Ersättningen och investeringen exponerar fondförvaltaren för rörlig avkastning från fondens verksamhet utan att skapa så stor exponering att den tyder på att fondförvaltaren skulle vara huvudman.

I detta exempel tyder bedömningen av fondförvaltarens exponering för rörlig avkastning från fonden tillsammans med förvaltarens beslutsbefogenheter inom begränsade parametrar på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer därför fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

▼M32

Exempel 14

En beslutsfattare inrättar, marknadsför och förvaltar en fond som erbjuder investeringsmöjligheter för en rad investerare. Beslutsfattaren (fondförvaltaren) måste fatta beslut som ligger i samtliga investerares intresse och i enlighet med de avtal som reglerar fonden. Trots det har fondförvaltaren ett stort utrymme för skönsmässig bedömning. Fondförvaltaren tar ut en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som motsvarar 1 procent av de tillgångar som förvaltas och 20 procent av fondens totala vinst över en viss vinst nivå. Avgifterna står i proportion till de tjänster som tillhandahålls.

Även om fondförvaltaren måste fatta beslut som ligger i samtliga investerares intresse har förvaltaren omfattande beslutsbefogenheter avseende kontrollen av fondens verksamhet. Fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Avgifterna innebär dessutom att fondförvaltaren delar de övriga investerarnas intresse av att fondens värde ska öka, utan att skapa så stor exponering för rörlig avkastning från fondens verksamhet att ersättningen i sig tyder på att fondförvaltaren är huvudman.

Ovanstående situation och analys gäller även exemplen 14A–14C nedan. Varje exempel behandlas separat.

Exempel 14A

Fondförvaltaren har även en investering på 2 procent i fonden som likställer fondförvaltarens intressen med de övriga investerarnas intressen. Fondförvaltaren är inte skyldig att bära förluster som överstiger investeringen på 2 procent.Investerarna kan avsätta fondförvaltaren med enkel majoritet, men bara vid kontraktsbrott.

Fondförvaltarens investering på 2 procent ökar fondförvaltarens exponering för rörlig avkastning från fondens verksamhet utan att skapa så stor exponering att det skulle tyda på att fondförvaltaren är huvudman. De övriga investerarnas rättigheter att avsätta fondförvaltaren betraktas som vetorätter eftersom de endast kan utövas vid kontraktsbrott. Även om fondförvaltaren i detta exempel har omfattande beslutsbefogenheter och exponeras för rörlig avkastning från sina intressen och sin ersättning tyder fondförvaltarens exponering på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer således fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

Exempel 14B

Fondförvaltaren har en större proportionell investering i fonden, men har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger denna investering. Investerarna kan avsätta fondförvaltaren med enkel majoritet, men endast vid kontraktsbrott.

I detta exempel betraktas de övriga investerarnas rätt att avsätta fondförvaltaren som vetorätter eftersom de endast kan utövas vid kontraktsbrott. Även om fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls skulle fondförvaltarens investeringar tillsammans med fornförvaltarens ersättning kunna skapa så stor exponering för rörlig avkastning från fondens verksamhet att detta skulle tyda på att fondförvaltaren är huvudman. Ju större fondförvaltarens ekonomiska intressen är (summan av ersättningar och övriga intressen), och ju mer dessa kan variera, desto större vikt ska fondförvaltaren fästa vid dessa ekonomiska intressen i sin analys, och desto troligare är det att fondförvaltaren är huvudman.

▼M32

Efter att exempelvis ha tagit hänsyn till ersättningen och andra faktorer gör fondförvaltaren kanske bedömningen att en investering på 20 procent räcker för att komma fram till att denne har bestämmande inflytande över fonden. Under andra omständigheter (dvs. om ersättningen och andra faktorer ser annorlunda ut) kan det bestämmande inflytandet emellertid uppkomma vid en annan investeringsgrad.

Exempel 14C

Fondförvaltaren har en proportionell investering på 20 procent i fonden men har ingen skyldighet att bära förluster som överstiger dessa 20 procent. Fonden har en styrelse där samliga ledamöter är oberoende av fondförvaltaren och tillsatta av de andra investerarna. Styrelsen tillsätter fondförvaltaren en gång om året. Om styrelsen beslutar sig för att inte förnya fondförvaltarens kontrakt kan de tjänster som fondförvaltaren utför utföras av andra förvaltare inom branschen.

Även om fondförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls skapar fondförvaltarens investering på 20 procent tillsammans med fondförvaltarens ersättning så stor exponering för rörlig avkastning från fondens verksamhet att detta tyder på att fondförvaltaren är huvudman. Investeraren har emellertid materiella rättigheter som innefattar rätten att avsätta fondförvaltaren – styrelsen tillhandahåller en mekanism som ser till att investeraren kan avsätta fondförvaltaren om de så önskar.

I detta exempel ska fondförvaltaren i sin granskning fästa större vikt vid den materiella rätten att avsätta förvaltaren. Trots att fondförvaltaren har omfattande beslutsbefogenheter och exponeras för rörlig avkastning från fonden från sin ersättning och investering, tyder de övriga investerarnas materiella rättigheter emellertid på att fondförvaltaren är ett ombud. Fondförvaltaren kommer följaktligen fram till att denne inte har bestämmande inflytande över fonden.

Exempel 15

Ett investeringsobjekt inrättas för att köpa en portfölj av värdepapperiserade krediter med fast ränta, finansierat genom skuldebrev med fast ränta och egetkapitalinstrument. Egetkapitalinstrumenten är avsedda att ge skuldinvesterare förstaförlustskydd och residualavkastning från investeringsobjektet. Transaktionen marknadsfördes till potentiella skuldinvesterare som en investering i en portfölj av värdepapperiserade krediter med exponering för de kreditrisker som är kopplade till det eventuella fallissemang som emittenterna av de värdepapperiserade krediterna i portföljen kan drabbas av och till den ränterisk som är kopplad till förvaltningen av portföljen. Vid inrättandet av fonden utgjorde egetkapitalinstrumenten 10 procent av värdet på de köpta tillgångarna. En beslutsfattare (kapitalförvaltaren) förvaltar den aktiva kapitalportföljen genom att fatta investeringsbeslut inom de parametrar som har fastställts i investeringsobjektets prospekt. För dessa tjänster tar kapitalförvaltaren ut en marknadsbaserad fast avgift (1 procent av de förvaltade tillgångarna) och resultatbaserade avgifter (10 procent av vinsten) om investeringsobjektets vinst överstiger en viss nivå. Dessa avgifter står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Kapitalförvaltaren innehar 25 procent av aktiekapitalet i investeringsobjektet.

▼M32

Resterande 65 procent av investeringsobjektets aktiekapital, och samtliga skuldebrev, är fördelade på flera olika och fristående tredjepartsinvesterare. Genom ett beslut fattat med enkel majoritet kan de övriga investerarna avsätta kapitalförvaltaren utan anledning.

Kapitalförvaltaren tar ut fasta och resultatbaserade avgifter som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Ersättningen gör att fondförvaltaren är lika intresserad av att öka värdet på fonden som de övriga investerarna. Kapitalförvaltaren är exponerad för rörlig avkastning från fondens verksamhet, eftersom förvaltaren innehar 35 procent av aktiekapitalet, och från sin ersättning.

Även om kapitalförvaltaren bedriver sin verksamhet inom de parametrar som fastställs i prospektet har förvaltaren nuvarande möjlighet att fatta investeringsbeslut som i väsentlig grad kan påverka investeringsobjektets avkastning – i analysen fästs liten vikt vid de övriga investerarnas rätt att avsätta kapitalförvaltaren eftersom denna rätt innehas av ett stort antal fristående investerare. I detta exempel fäster kapitalförvaltaren större vikt vid den exponeringen för den rörliga avkastning från fonden som aktieinnehavet ger upphov till och som är underordnat skuldebreven. Förvaltarens innehav av 35 procent av aktiekapitalet skapar en så kraftigt underordnad förlustexponering och rätt till avkastning från investeringsobjektet att detta tyder på att kapitalförvaltaren är huvudman. Kapitalförvaltarens slutsats är följaktligen att denne har bestämmande inflytande över investeringsobjektet.

Exempel 16

En beslutsfattare (sponsorn) sponsrar ett specialföretag (conduit) som utfärdar kortfristiga skuldebrev till flera olika fristående tredjepartsinvesterare. Transaktionen marknadsfördes till potentiella investerare som en investering i en portfölj av högt rankade medelfristiga tillgångar med minimal exponering för de kreditrisker som är kopplade till det eventuella fallissemang som emittenterna av tillgångarna i portföljen kan drabbas av. Olika överlåtelsetjänster säljer medelfristiga kapitalportföljer av hög kvalitet till specialföretaget. Varje överlåtare kapitalportföljen som den säljer till specialföretaget och förvaltar fordringar på likviddagen mot en marknadsbaserad förvaltningsavgift. Varje överlåtare tillhandahåller även förstaförlustskydd mot kreditförluster från kapitalportföljen genom en säkerhetsmarginal på de tillgångar som överlåts till specialföretaget. Sponsorn fastställer villkoren för specialföretaget och leder bolagets verksamhet mot en marknadsbaserad avgift. Avgiften står i proportion till de tjänster som tillhandahålls. Sponsorn godkänner de säljare som har tillstånd att sälja till specialföretaget, godkänner de tillgångar som ska köpas av specialföretaget och fattar beslut om specialföretagets finansiering. Sponsorn måste agera i samtliga investerares intresse.

Sponsorn har rätt till all eventuell residualavkastning från specialföretaget och tillhandahåller även kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter till specialföretaget. Sponsorns kreditförstärkning absorberar förluster på upp till 5 procent av specialföretagets samtliga tillgångar, därefter absorberas förlusterna av överlåtarna. Likviditetsfaciliteterna används inte för att skydda sig mot uteblivna betalningar. Investerarna saknar materiella rättigheter som kan påverka sponsorns beslutsbefogenheter.

▼M32

Även om en sponsor betalas en marknadsbaserad avgift för sina tjänster som står i proportion till de tjänster som tillhandahålls är sponsorn exponerad för rörlig avkastning från specialföretaget på grund av dess rätt till all residualavkastning från specialföretaget och tillhandahållandet av kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter (dvs. specialföretaget exponeras för likviditetsrisk genom att det använder kortfristiga skuldebrev för att finansiera medelfristiga tillgångar). Trots att var och en av överlåtarna har beslutsbefogenheter som påverkar värdet på specialföretagets tillgångar har sponsorn omfattande beslutsbefogenheter som ger nuvarande möjlighet att styra den verksamhet som i *största* utsträckning påverkar specialföretagets avkastning (dvs. sponsorn fastställer villkoren för specialföretaget, har rätt att fatta beslut om tillgångarna (godkänna de tillgångar som köpts och överlåtelsen av dessa tillgångar) och finansieringen av specialföretaget (för vilka det regelbundet är nödvändigt att hitta nya instrument)). Rätten till residualavkastning från specialföretaget och tillhandahållandet av kreditförstärkning och likviditetsfaciliteter exponerar sponsorn för rörlig avkastning från specialföretagets verksamhet som skiljer sig från andra investerares exponering. Exponeringen tyder följaktligen på att sponsorn är huvudman och sponsorns slutsats är således att denne har bestämmande inflytande över specialföretaget. Sponsorns skyldighet att agera i samtliga investerares bästa intresse hindrar inte sponsorn från att vara huvudman.

Förhållande till andra parter

B73 Vid bedömningen av bestämmande inflytande ska en investerare beakta hur förhållandet till andra parter ser ut och huruvida dessa andra parter agerar för investerarens räkning (dvs. att de i praktiken fungerar som ombud). För att fastställa huruvida parter i praktiken agerar som ombud krävs inte bara en bedömning av hur förhållandet ser ut utan även hur dessa parter interagerar med varandra och med investeraren.

B74 Ett sådant förhållande behöver inte innefatta avtalsenliga åtaganden. En part fungerar i praktiken som ombud när investeraren, eller de som styr investerarens verksamhet, har möjlighet att få den parten att agera för investerarens räkning. Under dessa omständigheter ska investeraren ta hänsyn till beslutsbefogenheterna hos den part som i praktiken fungerar som dess ombud och denna parts indirekta exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning tillsammans med investerarens egen indirekta exponering för, eller rätt till, rörlig avkastning vid bedömningen av huruvida bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt föreligger.

B75 Följande är exempel på sådana andra parter som, på grund av förhållandets karaktär, i praktiken kan fungera som ombud för investeraren:

(a) Närstående parter till investeraren.

(b) En part som erhöll sitt intresse i investeringsobjektet i form av ett bidrag eller lån från investeraren.

(c) En part som har gått med på att inte sälja, överlåta eller inteckna sina andelar i investeringsobjektet utan investerarens förhandsgodkännande (utom i situationer där investeraren och den andra parten har rätt till förhandsgodkännande och denna rätt grundas på ömsesidigt överenskomna villkor som oberoende parter frivilligt har åtagit sig att följa).

(d) En part som inte kan finansiera sin verksamhet utan underordnat finansiellt stöd från investeraren.

▼M32

(e) Ett investeringsobjekt där en majoritet av medlemmarna av ledningsorganet eller nyckelpersoner i ledande ställning är samma personer som hos investeraren.

(f) En part som har ett nära affärsförhållande med investeraren, såsom förhållandet mellan en tjänsteleverantör och en av dess kunder.

Bestämmande inflytande över specificerade tillgångar

B76 En investerare ska bedöma om den behandlar en del av ett investeringsobjekt som ett separat företag och huruvida den i så fall har bestämmande inflytande över detta separata företag.

B77 En investerare ska endast behandla en del av ett investeringsobjekt som ett separat företag om följande villkor är uppfyllda:

Investeringsobjektets specificerade tillgångar (och kreditförstärkning som eventuellt är kopplad till dessa) är enda källan till betalning för investeringsobjektets specificerade skulder eller andra specificerade andelar i investeringsobjektet. Andra parter än de som har specificerade skulder saknar rättigheter eller skyldigheter i fråga om de specificerade tillgångarna eller till residuala kassaflöden från dessa tillgångar. Ingen avkastning från specificerade tillgångar kan användas av det återstående investeringsobjektet och inga av det separata företagets specificerade skulder kan betalas med det återstående investeringsobjektets tillgångar. Det separata företagets samtliga tillgångar, skulder och eget kapital hanteras därför i praktiken fullständigt åtskilt från resten av investeringsobjektet. Ett sådant separat företag kallas ofta för ”silo”.

B78 Om villkoret i punkt B77 är uppfyllt, ska en investerare identifiera de verksamheter som i väsentlig grad påverkar det separata företagets avkastning och hur dessa verksamheter styrs för att bedöma huruvida investeraren har bestämmande inflytande över den delen av investeringsobjektet. Vid bedömningen av det separata företaget ska investeraren även beakta huruvida den exponeras för, eller har rätt till, avkastning från sitt engagemang i detta separata företag och huruvida den kan använda sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet för att påverka storleken på sin avkastning.

B79 Om investeraren har bestämmande inflytande över det separata företaget ska investeraren ta upp den delen av investeringsobjektet i koncernredovisningen. I så fall ska andra parter undanta denna del av investeringsobjektet vid sin bedömning av huruvida de har bestämmande inflytande över investeringsobjektet och inte ta upp denna del i sin koncernredovisning.

Kontinuerlig bedömning

B80 En investerare ska göra en ny bedömning av huruvida den har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt om fakta och omständigheter tyder på att en eller flera av faktorerna i punkt 7 har förändrats.

B81 Om det har skett en ändring av hur det bestämmande inflytandet över ett investeringsobjekt kan utövas måste denna förändring återspeglas i hur investeraren bedömer sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet. Till exempel kan förändringar av beslutsbefogenheterna innebära att de relevanta verksamheterna inte längre styrs med hjälp av röstberättigade aktier utan att andra överenskommelser, exempelvis kontrakt, ger en annan part eller andra parter nuvarande möjlighet att styra den relevanta verksamheten.

▼M32

B82 En händelse kan medföra att en investerare förvärvar eller förlorar bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt utan att investeraren är inblandad i själva händelsen. En investerare kan exempelvis förvärva bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt till följd av att en annan parts eller andra parters beslutsbefogenheter som tidigare hindrade investeraren från att ha bestämmande inflytande över investeringsobjektet nu har löpt ut.

B83 En investerare beaktar även förändringar som påverkar exponering för, eller rätten till, rörlig avkastning från sitt engagemang i ett investeringsobjekt. En investerare som har bestämmande inflytande över ett investeringsobjekt kan exempelvis förlora sitt bestämmande inflytande över investeringsobjektet om investeraren upphör att ha rätt till avkastning eller upphör att vara exponerad för skyldigheter, eftersom investeraren i så fall inte uppfyller punkt 7 (b) (exempelvis om ett avtal om att ha rätt att ta ut resultatbaserade avgifter upphör att gälla).

B84 En investerare ska beakta i vilken mån dess bedömning av huruvida den agerar som huvudman eller ombud har förändrats. Förändringar av det allmänna förhållandet mellan investeraren och andra parter kan innebära att investeraren inte lägre agerar som ett ombud, trots att den tidigare agerade som ombud och vice versa. Om exempelvis investerarens, eller andra parters, rättigheter ändras ska investeraren ompröva sin ställning som huvudman eller ombud.

B85 En investerares ursprungliga bedömning av huruvida bestämmande inflytande föreligger eller dess ställning som huvudman eller ombud ska inte ändras enbart för att marknadsförhållandena ändras (exempelvis att investeringsobjektets avkastning ändras till följd av nya marknadsförhållanden), såvida inte de ändrade marknadsförhållandena gör att en eller flera av de tre faktorer som anges i punkt 7 ändras eller det allmänna förhållandet mellan en huvudman och ett ombud ändras.

▼M38

FASTSTÄLLANDE AV HURUVIDA ETT FÖRETAG ÄR ETT INVESTMENTFÖRETAG

B85A Ett företag ska ta hänsyn till samtliga fakta och omständigheter i sin bedömning av huruvida det är ett investmentföretag, inbegripet företagets syfte och utformning. Ett företag som uppfyller de tre delarna i definitionen av ett investmentföretag enligt punkt 27 är ett investmentföretag. I punkterna B85B–B85M beskrivs definitionens delar mer utförligt.

Verksamhetens syfte

B85B Enligt definitionen av ett investmentföretag ska dess syfte vara att endast investera för att få kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter (till exempel utdelningar, ränta eller hyresinkomster). Dokument som anger företagets investeringsmål, till exempel företagets prospekt, publikationer som delas ut av företaget och andra företags- eller partnerskapsdokument, kan ofta styrka syftet med ett investmentföretags verksamhet. Annat som kan styrka detta är hur företaget presenterar sig för andra parter (såsom potentiella investerare eller investeringsobjekt). Ett företag som presenterar sin verksamhet kan till exempel säga att det tillhandahåller investeringar som ska ge kapitaltillväxt på medellång sikt. Verksamhetens syfte för ett företag som presenterar sig som en investerare vars mål är att utveckla, producera eller marknadsföra produkter tillsammans med sina investeringsobjekt stämmer däremot inte överens med verksamhetens syfte för ett investmentföretag, eftersom företaget får avkastning både från utvecklingen, produktionen eller marknadsföringen och från sina investeringar (se punkt B85I).

▼M51

B85C Ett investmentföretag kan antingen direkt eller genom ett dotterföretag tillhandahålla investeringsrelaterade tjänster (till exempel rådgivning, förvaltning, stödtjänster och administration) till tredje part såväl som till sina investerare, även om dessa verksamheter är betydande för företaget, förutsatt att företaget fortsätter att uppfylla definitionen på ett investmentföretag.

▼M38

B85D Ett investmentföretag kan dessutom antingen direkt eller genom ett dotterföretag bedriva följande investeringsrelaterade verksamheter, om de bedrivs för att maximera avkastningen (kapitaltillväxt eller investeringsintäkt) från företagets investeringsobjekt, och inte utgör en enskild betydande affärsverksamhet eller inkomstkälla för investmentföretaget:

(a) Tillhandahålla förvaltningstjänster och strategisk rådgivning till ett investeringsobjekt.

(b) Tillhandahålla finansiellt stöd till ett finansieringsobjekt, till exempel ett lån, ett kapitalåtagande eller en garanti.

▼M51

B85E Om ett investmentföretag har ett dotterföretag som inte självt är ett investmentföretag och vars huvudsakliga syfte och verksamhet är att tillhandahålla företaget eller andra parter investeringsrelaterade tjänster eller verksamhet med anknytning till investmentföretagets investeringsverksamhet, såsom de som beskrivs i punkterna B85C–B85D, ska det ta upp det dotterföretaget i koncernredovisningen i enlighet med punkt 32. Om dotterföretaget som tillhandahåller investeringsrelaterade tjänster eller verksamhet självt är ett investmentföretag, ska investmentföretagets moderföretag värdera det dotterföretaget till dess verkliga värde via resultatet i enlighet med punkt 31.

▼M38

Utträdesstrategier

B85F Ett företags investeringsplaner kan också styrka syftet med dess verksamhet. En egenskap som gör att ett investmentföretag skiljer sig från andra företag är att ett investmentföretag inte planerar att behålla sina investeringar på obestämd tid, utan endast under en begränsad period. Eftersom investeringar i aktier och icke-finansiella tillgångar kan innehas på obestämd tid ska ett investmentföretag ha en utträdesstrategi som dokumenterar hur företaget planerar att realisera kapitaltillväxt från praktiskt taget alla sina investeringar i aktier och icke-finansiella tillgångar. Ett investmentföretag ska också ha en utträdesstrategi för alla skuldebrev som kan innehas på obestämd tid, till exempel investeringar i eviga skuldinstrument. Företaget behöver inte dokumentera specifika utträdesstrategier för varje enskild investering, men ska fastställa olika potentiella strategier för olika investeringstyper eller investeringsportföljer, inklusive en konkret tidsram för utträde ur investeringarna. Utträdesmekanismer som endast införts för sådana händelser som kontraktsbrott eller dålig avkastning anses inte vara utträdesstrategier i denna bedömning.

B85G Utträdesstrategierna kan variera beroende på typ av investering. För investeringar i onoterade aktier kan utträdesstrategierna omfatta till exempel börsintroduktion, private placement, försäljning av företaget (trade sale), överföringar (till investerare) av ägarandelar i investeringsobjekt och försäljningar av tillgångar (inklusive försäljning av ett investeringsobjekts tillgångar följt av en likvidation av investeringsobjektet).

▼**M38**

För aktieinvesteringar som är föremål för allmän handel kan utträdesstrategierna till exempel omfatta försäljning av investeringen genom private placement eller på marknaden. För fastighetsinvesteringar kan en utträdesstrategi till exempel omfatta försäljning av fastigheten genom en specialiserad fastighetshandlare eller på marknaden.

B85H Ett investmentföretag kan ha en investering i ett annat investmentföretag som bildats i samband med företaget av juridiska skäl, regelmässiga skäl, skatteskäl eller liknande skäl som rör verksamheten. I sådana fall behöver inte investmentföretaget ha en utträdesstrategi för den investeringen, under förutsättning att det investmentföretag som är investeringsobjekt har lämpliga utträdesstrategier för sina investeringar.

Avkastning på kapital

B85I Ett företag investerar inte enbart för kapitaltillväxt och/eller investeringsintäkter om det eller ett annat företag i dess koncern (dvs. den koncern som står under bestämmande inflytande av investmentföretagets yttersta moderföretag) erhåller eller har som mål att erhålla andra förmåner från företagets investeringar, som inte är tillgängliga för andra parter än närstående till investeringsobjektet. Sådana förmåner omfattar följande:

(a) Förvärv, användning, utbyte eller utnyttjande av ett investeringsobjekts processer, tillgångar eller teknik. Detta omfattar även om företaget eller ett annat företag i koncernen har en orimlig eller exklusiv rätt att köpa något investeringsobjekts tillgångar, teknik, produkter eller tjänster, till exempel genom innehav av en köpoption på någon av investeringsobjektets tillgångar om tillgångens utveckling bedöms vara positiv.

(b) Samarbetsarrangemang (enligt definitionen i IFRS 11) eller andra avtal mellan företaget eller ett annat företag i koncernen och ett investeringsobjekt om att utveckla, producera, marknadsföra eller tillhandahålla produkter eller tjänster.

(c) Finansiella säkerheter eller tillgångar som ett investeringsobjekt lämnar som säkerhet för lånearrangemang med företaget eller ett annat företag i koncernen (ett investmentföretag kan dock fortfarande använda en investering i ett investeringsobjekt som säkerhet för sina lån).

(d) En option som innehas av en närstående till företaget på att från det företaget eller ett annat företag i koncernen köpa ägarandelar i ett av företagets investeringsobjekt.

(e) Transaktioner mellan företaget eller ett annat företag i koncernen och ett investeringsobjekt, som, om inte annat följer av punkt B85J,

(i) har villkor som endast ges företag som är närstående till antingen företaget, ett annat företag i koncernen eller investeringsobjektet,

(ii) inte genomförs till verkligt värde, eller

▼M38

(iii) utgör en betydande andel av investeringsobjektets eller företagets affärsverksamhet, inklusive affärsverksamhet för andra företag i koncernen.

B85J Ett investmentföretag kan ha som strategi att investera i mer än ett investeringsobjekt i samma bransch, på samma marknad eller inom samma geografiska område för att utnyttja synergier som ökar kapitaltillväxten och investeringsintäkterna från dessa investeringsobjekt. Trots vad som sägs i punkt B85I e är ett företag inte diskvalificerat från att klassificeras som ett investmentföretag enbart på grund av att sådana investeringsobjekt handlar med varandra.

Beräkning av verkligt värde

B85K En viktig del av definitionen av ett investmentföretag är att det mäter och utvärderar avkastningen på i stort sett alla sina investeringar baserat på verkligt värde, eftersom användning av verkligt värde ger mer relevant information än att till exempel ta in dess dotterföretag i koncernredovisningen eller använda kapitalandelsmetoden för dess andelar i intresseföretag eller joint ventures. För att visa att det uppfyller denna del av definitionen ska ett investmentföretag

(a) förse investerare med uppgifter om verkligt värde och värdera i stort sett alla sina investeringar till verkligt värde i sina finansiella rapporter när verkligt värde måste eller får användas enligt IFRS, och

(b) rapportera uppgifter om verkligt värde internt till nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget (enligt definitionen i IAS 24), vilka använder verkligt värde som det främsta värderingsattributet för att utvärdera avkastningen på i stort sett alla dess investeringar och fatta investeringsbeslut.

B85L För att uppfylla kraven i B85K a ska ett investmentföretag

(a) välja att redovisa förvaltningsfastigheter till verkligt värde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*,

(b) välja undantaget från att tillämpa kapitalandelsmetoden i IAS 28 för sina investeringar i intresseföretag och joint ventures, och

(c) värdera sina finansiella tillgångar till verkligt värde enligt kraven i IFRS 9.

B85M Ett investmentföretag kan ha vissa tillgångar som inte är investeringar, såsom en fastighet som används som huvudkontor och därtill hänförliga inventarier, samt finansiella skulder. Den del av definitionen av ett investmentföretag i punkt 27 c som avser värdering till verkligt värde ska tillämpas på ett investmentföretags investeringar. Ett investmentföretag behöver alltså inte värdera tillgångar som inte är investeringar eller skulder till verkligt värde.

Typiska egenskaper för ett investmentföretag

B85N När ett företag fastställer om det uppfyller definitionen av ett investmentföretag ska det ta hänsyn till huruvida det har egenskaper som är typiska för ett sådant företag (se punkt 28). Om en eller flera av dessa typiska egenskaper saknas innebär inte det nödvändigtvis att företaget inte kan klassas som investmentföretag. Det indikerar snarare att en vidare bedömning är nödvändig för att fastställa huruvida företaget är ett investmentföretag.

▼**M38**

Mer än en investering

B85O Ett investmentföretag har oftast flera investeringar för att sprida riskerna och maximiera avkastningen. Ett företag kan inneha en investeringsportfölj direkt eller indirekt, till exempel genom att inneha en enda investering i ett annat investmentföretag som i sin tur har flera innehav.

B85P Det kan hända att företaget vid en viss tidpunkt endast har ett innehav. Att företaget endast har ett innehav är dock inte nödvändigtvis ett hinder för att uppfylla definitionen av ett investmentföretag. Ett investmentföretag kan till exempel ha endast ett innehav i följande fall:

(a) Företaget är i uppstartsfasen och har ännu inte hittat lämpliga investeringar och har därför ännu inte fullgjort sin investeringsplan att förvärva flera innehav.

(b) Företaget har ännu inte gjort nya investeringar för att ersätta avyttrade innehav.

(c) Företaget har bildats för att samla investerares medel för att investera i ett enda innehav när den investeringen inte är tillgänglig för enskilda investerare (till exempel när den lägsta investering som krävs är för hög för en enskild investerare).

(d) Företaget har inlett en likvideringsprocess.

Mer än en investerare

B85Q Ett investmentföretag har oftast flera investerare som samlar sina medel för att få tillgång till investeringsförvaltningstjänster och investeringsmöjligheter som de kanske inte skulle ha haft tillgång till var för sig. Genom att företaget har flera investerare är det mindre troligt att det, eller andra företag i dess koncern, får andra förmåner än kapitaltillväxt eller investeringsintäkter (se punkt B85I).

B85R Ett investmentföretag kan också bildas av eller för en enda investerare som representerar eller stöder en större investerargrupps intressen (till exempel en pensionsfond, en statlig investeringsfond eller en familjetrust).

B85S Det kan också hända att företaget vid en viss tidpunkt endast har en investerare. Ett investmentföretag kan till exempel ha endast en investerare i följande fall:

(a) Företagets teckningsperiod har ännu inte har löpt ut och företaget håller aktivt på att identifiera lämpliga investerare.

(b) Företaget har ännu inte identifierat lämpliga investerare som ska ta över inlösta ägarandelar.

(c) Företaget har inlett en likvideringsprocess.

Ej närstående investerare

B85T Ett investmentföretag har oftast flera investerare som inte är närstående (enligt definitionen i IAS 24) till företaget eller andra företag i dess koncern. Genom att företagets investerare inte är närstående är det mindre troligt att det, eller andra företag i den koncern vari företaget ingår, får andra förmåner än kapitaltillväxt eller investeringsintäkter (se punkt B85I).

▼**M38**

B85U Ett företag kan dock vara ett investmentföretag även om dess investerare är närstående till företaget. Ett investmentföretag kan till exempel skapa en separat ”parallellfond” för vissa anställda (till exempel nyckelpersoner i ledande ställning), eller andra närstående investerare, som speglar de investeringar som görs i företagets huvudsakliga investeringsfond. En sådan ”parallellfond” kan vara ett investmentföretag även om alla dess investerare är närstående.

Ägarandelar

B85V Ett investmentföretag är oftast en separat juridisk person, men måste inte vara det. Ägarandelar i ett investmentföretag är oftast aktier eller liknande andelar (till exempel andelar i handelsbolag) på vilka investmentföretagets nettotillgångar fördelas proportionellt. Om det emellertid förekommer olika investerarklasser, där vissa klasser endast har rätt till en viss investering eller grupp av investeringar eller klasserna äger olika stor andel av nettotillgångarna, hindrar dock detta inte ett företag från att vara ett investmentföretag.

B85W Ett företag som har betydande ägarandelar i form av skuldebrev, som enligt andra tillämpliga standarder inte uppfyller definitionen av eget kapital, kan ändå betecknas som ett investmentföretag under förutsättning att skuldebrevsinnehavarnas avkastning är rörlig till följd av att det verkliga värdet på företagets nettotillgångar ändras.

▼**M32**

REDOVISNINGSKRAV

Förfaranden för att utforma koncernredovisning

B86 Vid upprättandet av koncernredovisningen

(a) slås moderföretagets tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden samman med liknande poster i dotterföretagen,

(b) kvittas (elimineras) det redovisade värdet på moderföretagets innehav i varje dotterföretag och moderföretagets del av varje dotterföretags eget kapital (i IFRS 3 beskrivs hur varje form av relaterad goodwill ska redovisas),

(c) elimineras koncerninterna tillgångar och skulder, eget kapital, intäkter, kostnader och kassaflöden som rör transaktioner mellan företag inom koncernen (vinster och förluster till följd av koncerninterna transaktioner som innefattas i värdet på tillgångar, såsom varulager och anläggningstillgångar, elimineras i sin helhet). Koncerninterna förluster kan vara en indikation på nedskrivningar som måste tas upp i koncernredovisningen. IAS 12 *Inkomstskatter* tillämpas på temporära skillnader som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

Enhetliga redovisningsprinciper

B87 Om ett företag i koncernen använder redovisningsprinciper som avviker från dem som tillämpas i koncernredovisningen för likartade transaktioner och händelser under liknande omständigheter, justeras företagets finansiella rapporter på lämpligt vis när de används vid upprättande av koncernredovisningen för att garantera förenlighet med koncernens redovisningsprinciper.

▼M32

Värdering

B88 Ett företag ska inkludera ett dotterföretags intäkter och kostnader i koncernredovisningen från den dag det får bestämmande inflytande fram till och med den dag det upphör att ha bestämmande inflytande över dotterföretaget. Dotterföretagets intäkter och kostnader grundas på värdet av de tillgångar och skulder som tas upp ii koncernredovisningen på förvärvsdagen. Nedskrivningskostnader som tas upp i koncernredovisningen avseende totalresultatet efter förvärvsdagen grundas på det redovisade värdet av de relaterade nedskrivna tillgångar som tas upp i koncernredovisningen på förvärvsdagen.

Potentiella röstberättigade aktier

B89 Om det finns potentiella röstberättigade aktier, eller andra derivat som innehåller potentiella röstberättigade aktier, fastställs andelarna av resultatet och förändringar i eget kapital hänförliga till moderföretaget samt innehav utan bestämmande inflytande vid utformningen av koncernredovisningen enbart på grundval av befintliga ägarandelar, och återspeglar inte en möjlig inlösen eller konvertering av potentiella röstberättigade aktier och andra derivat, såvida inte punkt B90 är tillämplig.

B90 Under vissa omständigheter har ett företag i huvudsak befintliga ägarandelar till följd av en transaktion som ger företaget nuvarande tillgång till avkastning kopplad till ägarandelar. Under sådana omständigheter fastställs den del av avkastningen som är hänförlig till moderföretaget respektive innehav utan bestämmande inflytande vid utformningen av koncernredovisningen genom att man beaktar eventuell inlösen av dessa potentiella röstberättigade aktier och andra derivat som ger företaget nuvarande tillgång till avkastningen.

B91 IFRS 9 ska inte tillämpas på andelar i dotterföretag som ingår i en koncern. När instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier i huvudsak ger nuvarande tillgång till avkastning kopplad till ägarandelar i ett dotterföretag omfattas instrumenten inte av kraven i IFRS 9. I alla övriga fall ska instrument som innehåller potentiella röstberättigade aktier redovisas enligt IFRS 9.

Balansdag

B92 De finansiella rapporterna för moderföretaget och dess dotterföretag som används vid upprättande av koncernredovisningen, ska upprättas per samma datum. Om moderföretagets och dotterföretagets rapportperioder slutar på olika datum upprättar dotterföretaget, i koncernredovisningssyfte, ytterligare finansiella rapporter per samma datum som moderföretagets finansiella rapporter, för att göra det möjligt att ta upp dotterföretagets finansiella information i koncernredovisningen, såvida detta inte är praktiskt ogenomförbart.

B93 Om detta är praktiskt ogenomförbart, ska moderföretaget ta upp dotterföretagets finansiella information i koncernredovisningen genom att använda dotterföretagets senaste finansiella rapporter med justeringar för att kompensera för effekten av betydande transaktioner eller händelser som inträffar mellan detta datum och datumet för moderföretagets finansiella rapporter. Under alla omständigheter ska skillnaden mellan rapportperiodens slut för dotterföretaget och moderföretaget inte överstiga tre månader, och rapportperiodernas längd och eventuella skillnader mellan när rapportperioderna slutar ska vara oförändrade från en period till en annan.

▼M32

Innehav utan bestämmande inflytande

B94 Ett företag ska hänföra vinst eller förlust och alla andra förändringar i nettotillgångarna till moderföretagets ägare och innehavare utan bestämmande inflytande. Företaget ska även hänföra totalresultatet till moderföretagets ägare och innehavare utan bestämmande inflytande, även om detta leder till att innehavare utan bestämmande inflytande får negativ balans.

B95 Om ett dotterföretag har utestående preferensaktier med rätt till kumulativ utdelning som klassificeras som eget kapital och dessa innehas av innehavare utan bestämmande inflytande ska företaget räkna ut sin andel av vinsten eller förlusten efter justering för utdelningen på sådana aktier, oavsett om en sådan utdelning har deklarerats.

Förändringar av andelen innehav utan bestämmande inflytande

B96 Om andelen innehav utan bestämmande inflytande ändras ska företaget justera de redovisade värdena för innehaven med och utan bestämmande inflytande så att de återspeglar förändringarna i deras relativa innehav i dotterföretaget. Eventuell skillnad mellan det belopp med vilket innehav utan bestämmande inflytande justeras och det verkliga värdet på den erlagda eller erhållna ersättningen ska redovisas direkt i eget kapital och fördelas på moderföretagets ägare.

Förlust av bestämmande inflytande

B97 Ett moderföretag kan förlora det bestämmande inflytandet över ett dotterföretag i två eller flera överenskommelser (transaktioner). Ibland tyder emellertid omständigheter på att dessa överenskommelser skulle kunna redovisas som en enda transaktion. Vid fastställande om huruvida överenskommelserna ska redovisas som en enda transaktion ska ett företag beakta alla villkor och bestämmelser i överenskommelserna och deras ekonomiska effekter. En eller flera av följande faktorer kan tyda på att moderföretaget bör redovisa dessa överenskommelser som en enda transaktion:

(a) De ingås samtidigt eller under övervägande av varandra.

(b) De utgör tillsammans en enda transaktion utformad att uppnå en övergripande affärsmässig effekt.

(c) Förekomsten av en överenskommelse är beroende av åtminstone ytterligare en överenskommelse.

(d) En överenskommelse som beaktas för sig är inte ekonomiskt motiverad, men den är ekonomiskt motiverad när den beaktas tillsammans med andra överenskommelser. Ett exempel är när ett avyttrande av aktier är prissatt under marknadskurs och kompenseras genom en efterföljande avyttring som är prissatt över marknadskurs.

B98 Om ett moderföretag förlorar bestämmande inflytande över ett dotterföretag ska det

(a) ta bort

(i) de redovisade värdena för dotterföretagets tillgångar (inklusive eventuell goodwill) och skulder från rapporten över finansiell ställning per den tidpunkt när det förlorar det bestämmande inflytandet, och

(ii) det redovisade värdet för innehav utan bestämmande inflytande i det tidigare dotterföretaget från rapporten över finansiell ställning per den tidpunkt när det bestämmande inflytandet upphör (inklusive komponenter i övrigt totalresultat som är hänförligt till dem).

(b) redovisa

(i) det verkliga värdet för den eventuella erhållna ersättningen från transaktionen, händelsen eller de omständigheter som ledde till förlusten av det bestämmande inflytandet,

▼M32

(ii) om transaktionen som ledde till förlusten av bestämmande inflytande innefattar en överföring av aktier i dotterföretaget till ägare i deras egenskap av ägare, den överföringen, och

(iii) redovisa det varje kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till verkligt värde per tidpunkten för förlust av det bestämmande inflytandet.

(c) omklassificera till resultatet, eller överföra direkt till balanserade vinstmedel om detta krävs enligt andra IFRS, de belopp som redovisas i andra totalresultat i förhållande till dotterföretaget i enlighet med punkt B99.

(d) redovisa varje skillnad som blir följden som vinst eller förlust i resultat hänförligt till moderföretaget.

B99 Om ett moderföretag förlorar betydande inflytande över ett dotterföretag ska dotterföretaget redovisa alla belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende det dotterföretaget på samma grund som skulle krävas om moderföretaget direkt hade avyttrat de hänförliga tillgångarna eller skulderna. Om en vinst eller förlust som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle omklassificeras till resultatet vid avyttringen av de hänförliga tillgångarna eller skulderna omklassificerar därför moderföretaget vinsten eller förlusten från eget kapital till resultatet (som en omklassificeringsjustering) när det förlorar det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Om en omvärderingsreserv som tidigare redovisats i övrigt totalresultat skulle överföras direkt till balanserade vinstmedel vid avyttringen av tillgången, överför moderföretaget omvärderingsreserven direkt till balanserade vinstmedel när det förlorar bestämmande inflytande över dotterföretaget.

▼M38

REDOVISNING AV ETT INVESTMENTFÖRETAGS STATUSÄNDRING

B100 När ett företag upphör att vara ett investmentföretag ska det tillämpa IFRS 3 på alla dotterföretag som tidigare var värderade till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 31. Dagen för statusändringen ska utgöra antagen förvärvsdag. Dotterföretagets verkliga värde per förvärvsdagen ska anses vara den överförda antagna köpeskillingen vid värdering av eventuell goodwill eller vinst från ett förmånligt förvärv som härrör från det antagna förvärvet. Alla dotterföretag ska tas in i koncernredovisningen i enlighet med punkterna 19–24 i denna standard från och med dagen för statusändringen.

B101 När ett företag blir ett investmentföretag ska det upphöra att ta in sina dotterföretag i koncernredovisningen per dagen för statusändringen, med undantag av dotterföretag som även i fortsättningen ska tas in i koncernredovisningen enligt punkt 32. Investmentföretaget ska tillämpa kraven i punkterna 25 och 26 på de dotterföretag som det upphör att ta in i koncernredovisningen som om investmentföretaget hade förlorat det bestämmande inflytandet över dessa dotterföretag den dagen.

▼M32

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga utgör en del av denna IFRS och har samma ställning som andra delar av denna IFRS.

IKRAFTTRÄDANDE

C1 Företag ska tillämpa denna IFRS för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna IFRS tidigare ska företaget upplysa om detta och samtidigt tillämpa IFRS 11, IFRS 12, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 (enligt ändringar 2011).

▼M37

C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om andelar i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2–C6 ändrades och att punkterna C2A–C2B, C4A–C4C, C5A och C6A–C6B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 10 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.

▼M38

C1B *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkterna 2, 4, C2A, C6A och bilaga A ändrades och att punkterna 27–33, B85A–B85W, B100–B101 och C3A–C3F lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta och tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼M51

C1D *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkterna 4, 32, B85C, B85E och C2A ändrades och att punkterna 4A-4B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M32 ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼M37

C2 Ett företag ska tillämpa denna IFRS retroaktivt, i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med undantag av vad som föreskrivs i C2A–C6.

▼M51

C2A Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 behöver ett företag när denna IFRS tillämpas första gången, och eventuellt senare när ändringarna i *Investmentföretag* och *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* av denna IFRS tillämpas första gången, endast lämna kvantitativa uppgifter enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen för denna IFRS (den ”närmast föregående perioden”). Ett företag får också lämna dessa uppgifter för innevarande period eller för tidigare jämförbara perioder, men är inte förpliktat att göra detta.

▼M37

C2B I denna IFRS avses med första tillämpningsdagen inledningen av det räkenskapsår på vilket denna IFRS tillämpas för första gången.

C3 På den första tillämpningsdagen är ett företag inte skyldigt att justera den tidigare redovisningen för sitt engagemang vare sig

(a) i företag som skulle omfattas av koncernredovisningen den dagen enligt IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* och SIC-12 *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?* och som enligt denna IFRS fortfarande omfattas av koncernredovisning, eller

▼**M37**

(b) i företag som inte skulle omfattas av koncernredovisningen den dagen enligt IAS 27 och SIC 27 och som enligt denna IFRS inte omfattas av koncernredovisning.

▼**M38**

C3A På den första tillämpningsdagen ska ett företag bedöma huruvida det är ett investmentföretag på grundval av de fakta och omständigheter som föreligger den dagen. Om ett företag på den första tillämpningsdagen konstaterar att det är ett investmentföretag ska kraven i punkterna C3B–C3F tillämpas i stället för punkterna C5–C5A.

C3B Med undantag för dotterföretag som tas upp i koncernredovisningen i enlighet med punkt 32 (för vilka punkterna C3 och C6 eller punkterna C4–C4C är tillämpliga, beroende på vilketdera som är relevant) ska ett investmentföretag värdera varje investering i ett dotterföretag till verkligt värde via resultatet, som om kraven i denna IFRS alltid hade varit i kraft. Investmentföretaget ska retroaktivt justera både det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen och det egna kapitalet vid inledningen av den närmast föregående perioden för eventuella skillnader mellan

(a) det tidigare redovisade värdet på dotterföretaget och

(b) det verkliga värdet på investmentföretagets innehav i dotterföretaget.

Den ackumulerade summan av eventuella justeringar av det verkliga värde som tidigare redovisats i övrigt totalresultat ska överföras till balanserade vinstmedel i början av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen.

C3C Innan den dag som IFRS 13 *Värdering till verkligt värde* tillämpas ska ett investmentföretag använda de verkliga värden som tidigare redovisats till investerare eller ledningen, om dessa värden representerar de värden som innehaven skulle ha kunnat generera på värderingsdagen vid handel med utomstående, insatta och intresserade parter.

C3D Om det (enligt definitionen i IAS 8) är praktiskt ogenomförbart att värdera ett innehav i ett dotterföretag enligt punkterna C3B–C3C ska investmentföretaget tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkterna C3B–C3C, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om detta är fallet ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.

C3E Om ett investmentföretag har avyttrat eller förlorat det bestämmande inflytandet över ett innehav i ett dotterföretag innan den första tillämpningsdagen för denna IFRS behöver investmentföretaget inte justera den tidigare redovisningen av det dotterföretaget.

C3F Om ett företag tillämpar ändringarna i *Investmentföretag* på en senare period än då det tillämpar IFRS 10 för första gången ska hänvisningar till ”den första tillämpningsdagen” i punkterna C3A–C3E tolkas som ”inledningen av det räkenskapsår då ändringarna i *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, tillämpas för första gången”.

▼**M37**

C4 Om en investerare på den första tillämpningsdagen konstaterar att ett investeringsobjekt som inte omfattades av koncernredovisningen enligt IAS 27 och SIC-12 ska omfattas av koncernredovisningen ska investeraren göra följande:

(a) Om investeringsobjektet är en verksamhet/rörelse (enligt definitionen i IFRS 3 *Rörelseförvärv*), ska investeraren värdera tillgångarna, skulderna och innehaven utan bestämmande inflytande i det investeringsobjekt som tidigare inte omfattades av koncernredovisning som om det investeringsobjektet hade omfattats av koncernredovisning (och därför hade tillämpat redovisning av förvärv enligt IFRS 3) från och med det datum då investeraren fick bestämmande inflytande över det investeringsobjektet enligt kraven i denna IFRS. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren fick bestämmande inflytande infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

(i) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

(b) Om investeringsobjektet inte är en verksamhet/rörelse (enligt definitionen i IFRS 3), ska investeraren värdera tillgångarna, skulderna och innehaven utan bestämmande inflytande i detta investeringsobjekt som tidigare inte omfattats av koncernredovisning som om det investeringsobjektet hade omfattats av koncernredovisning (genom att tillämpa förvärvsmetoden enligt IFRS 3 men utan att redovisa eventuell goodwill för investeringsobjektet) från och med det datum då investeraren fick bestämmande inflytande över det investeringsobjektet enligt kraven i denna IFRS. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren fick bestämmande inflytande infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

(i) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

(ii) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

C4A Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att värdera ett investeringsobjekts tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande enligt punkt C4 (a) eller (b), ska investeraren göra följande:

(a) Om investeringsobjektet är en verksamhet/rörelse, tillämpa kraven i IFRS 3 från och med det datum som anses vara förvärvsdagen. Förvärvsdagen ska anses vara inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C4 (a), vilket kan vara den innevarande perioden.

(b) Om investeringsobjektet inte är en verksamhet/rörelse, tillämpa förvärvsmetoden enligt IFRS 3 men utan att redovisa eventuell goodwill för investeringsobjektet per det datum som anses vara förvärvsdagen. Förvärvsdagen ska anses vara inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C4 (b), vilket kan vara den innevarande perioden.

▼M37

Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om förvärvsdagen infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

(c) redovisade tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

(d) det tidigare redovisade värdet av investerarens engagemang i investeringsobjektet.

Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.

C4B När en investerare tillämpar punkterna C4–C4A och det datum då investeraren fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS infaller senare än dagen för ikraftträdandet av IFRS 3 reviderad 2008 (IFRS 3 (2008)), ska hänvisningen till IFRS 3 i punkterna C4 och C4A avse IFRS 3 (2008). Om investeraren fick bestämmande inflytande före ikraftträdandet av IFRS 3 (2008) ska investeraren tillämpa antingen IFRS 3 (2008) eller IFRS 3 (utfärdad 2004).

C4C När en investerare tillämpar punkterna C4–C4A och det datum då investeraren fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS infaller senare än dagen för ikraftträdandet av IAS 27 reviderad 2008 (IAS 27 (2008)), ska investeraren tillämpa kraven i denna IFRS på samtliga perioder för vilka investeringsobjektet omfattas retroaktivt av koncernredovisning i enlighet med punkterna C4–C4A. Om investeraren fick bestämmande inflytande före ikraftträdandet av IAS 27 (2008) ska investeraren tillämpa antingen

(a) kraven i denna IFRS på samtliga perioder för vilka investeringsobjektet omfattas retroaktivt av koncernredovisning i enlighet med punkterna C4–C4A, eller

(b) kraven i den version av IAS 27 som utfärdades 2003 (IAS 27 (2003)) för de perioder som infaller före ikraftträdandet av IAS 27 (2008) och därefter kraven i denna IFRS för efterföljande perioder.

C5 Om en investerare på den första tillämpningsdagen konstaterar att den inte längre kommer att ta upp ett investeringsobjekt i koncernredovisningen som togs upp i koncernredovisningen enligt IAS 27 och SIC-12, ska investeraren värdera sina andelar i investeringsobjektet till det belopp de hade värderats till om kraven i denna IFRS hade varit i kraft när investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen. Om det datum då investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

(a) det tidigare redovisade värdet av tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

(b) det redovisade värdet av investerarens andelar i investeringsobjektet.

▼M37

C5A Om det är praktiskt ogenomförbart (enligt definitionen i IAS 8) att värdera andelarna enligt punkt C5 ska investeraren tillämpa kraven i denna IFRS vid inledningen av den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa punkt C5, vilket skulle kunna vara den innevarande perioden. Investeraren ska göra en retroaktiv justering av det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen, såvida inte den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt är den innevarande perioden. Om det datum då investeraren engagerade sig i (men inte fick bestämmande inflytande enligt denna IFRS), eller förlorade det bestämmande inflytandet över, investeringsobjektet infaller före inledningen av den närmast föregående perioden ska investeraren, som justering av eget kapital vid inledningen av den närmast föregående perioden, redovisa eventuella skillnader mellan

(a) det tidigare redovisade värdet av tillgångar, skulder och innehav utan bestämmande inflytande, och

(b) det redovisade värdet av investerarens andelar i investeringsobjektet.

Om innevarande period är den tidigaste period för vilken det är praktiskt genomförbart att tillämpa denna punkt ska justeringen av eget kapital redovisas vid inledningen av den innevarande perioden.

C6 Punkterna 23, 25, B94 och B96–B99 är ändringar av IAS 27 som infördes 2008 och överfördes till IFRS 10. Förutom när ett företag tillämpar punkt C3 eller är förpliktat att tillämpa punkterna C4–C5A, ska det tillämpa kraven i dessa punkter på följande sätt:

▼M32

(a) Ett företag ska inte räkna om vinst- eller förlustfördelning för rapportperioder innan det tillämpade ändringen i punkt B94 för första gången.

(b) Kraven i punkterna 23 och B96 om att redovisa ändringar av ägarintressena i ett dotterföretag efter bestämmande inflytande har erhållits gäller inte ändringar som inträffade innan ett företag tillämpade dessa ändringar för första gången.

(c) Ett företag ska inte räkna om det redovisade värdet på en investering i ett tidigare dotterföretag om det förlorade sitt bestämmande inflytande innan det tillämpade ändringarna i punkt 25 och B97-B99 för första gången. Dessutom ska ett företag inte räkna om förvärv eller förlust av bestämmande inflytande över ett dotterföretag som inträffade innan ändringarna i punkterna 25 och B97-B99 tillämpades för första gången.

▼M37

Hänvisningar till ”närmast föregående perioden”

▼M38

C6A Oaktat hänvisningarna till det räkenskapsår som närmast föregår den första tillämpningsdagen (den ”närmast föregående perioden”) i punkterna C3B–C5A får ett företag också lämna justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till den ”närmast föregående perioden” i punkterna C3B–C5A betraktas som hänvisningar till ”den tidigaste period för vilken justerad jämförande information presenteras”.

▼M37

C6B Om ett företag lämnar ojusterade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt ange att uppgifterna inte har justerats, att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

▼**M32**

Hänvisningar till IFRS 9

C7 Om ett företag tillämpar denna IFRS men ännu inte tillämpar IFRS 9, ska varje hänvisning i denna IFRS till IFRS 9 betraktas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning.*

UPPHÄVANDE AV ANDRA IFRS

C8 Denna IFRS ersätter kraven avseende koncernredovisning i IAS 27 (enligt ändringar 2008).

C9 Denna IFRS ersätter även SIC-12 *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen?*

▼M32

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 11

Samarbetsarrangemang

SYFTE

1 **Syftet med denna IFRS-standard är att fastställa principer för finansiell rapportering från företag som innehar en andel i ett arrangemang som styrs gemensamt (dvs. ett *samarbetsarrangemang*).**

Uppfylla syftet

2 För att uppfylla syftet i punkt 1 ingår i denna IFRS-standard en definition av *gemensamt bestämmande inflytande* och kravet att ett företag som är *part i ett samarbetsarrangemang* ska avgöra vilken typ av samarbetsarrangemang företaget är part i genom att göra en bedömning av sina rättigheter och skyldigheter och redovisa dessa rättigheter och skyldigheter i enlighet med typen av samarbetsarrangemang.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3 **Denna IFRS-standard ska tillämpas av varje företag som är part i ett samarbetsarrangemang.**

SAMARBETSARRANGEMANG

4 **Ett samarbetsarrangemang är ett arrangemang över vilket två eller fler parter har gemensamt bestämmande inflytande.**

5 **Ett samarbetsarrangemang har följande egenskaper:**

(a) **Parterna är bundna av ett samarbetsavtal (se punkterna B2–B4).**

(b) **Genom samarbetsavtalet har två eller fler av parterna gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten (se punkterna 7–13).**

6 **Ett samarbetsarrangemang är antingen en *gemensam verksamhet eller* ett *joint venture.***

Gemensamt bestämmande inflytande

7 **Med gemensamt bestämmande inflytande avses att två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det bestämmande inflytandet över ett samarbetsarrangemang. Ett sådant inflytande föreligger endast när beslut om relevanta åtgärder kräver samtycke från samtliga parter som utövar det bestämmande inflytandet.**

8 Ett företag som är part i ett sådant samarbetsarrangemang ska bedöma om samarbetsavtalet ger samtliga parter, eller en grupp av parterna, gemensamt inflytande över arrangemanget. Samtliga parter, eller en grupp av parterna, kontrollerar tillsammans samarbetsarrangemanget om de måste agera tillsammans för att styra de verksamheter som på ett avgörande sätt påverkar avkastningen av arrangemanget (dvs. de relevanta verksamheterna).

9 När det har fastställts att samtliga parter, eller en grupp av parterna, gemensamt styr arrangemanget, föreligger gemensamt bestämmande inflytande endast om beslut om relevanta åtgärder kräver samtycke av samtliga parter som styr det gemensamt arrangemanget.

10 I ett samarbetsarrangemang styrs inte verksamheten av enbart en av parterna. En part som har gemensamt bestämmande inflytande över ett samarbetsarrangemang kan hindra en av de övriga parterna, eller en grupp av parterna, från att styra arrangemanget.

▼M32

11 Ett arrangemang kan vara ett samarbetsarrangemang trots att inte samtliga parter har gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. IFRS skiljer mellan parter som har gemensamt bestämmande inflytande över ett samarbetsarrangemang *(parter i gemensamma verksamheter* respektive *samägare*) och parter som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, ett samarbetsarrangemang.

12 Ett företag måste använda sitt omdöme vid bedömningen av om samtliga parter, eller en grupp av parterna, har gemensamt bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget. Ett företag ska göra denna bedömning genom att beakta samtliga fakta och omständigheter (se punkterna B5–B11).

13 Om dessa fakta och omständigheter förändras ska företaget göra en ny bedömning av om det fortfarande har ett gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget.

Typer av samarbetsarrangemang

14 Ett företag ska bedöma vilken typ av samarbetsarrangemang det deltar i. Om samarbetsarrangemanget ska klassificeras som en gemensam verksamhet eller ett joint venture beror på parternas rättigheter och skyldigheter.

15 En gemensam verksamhet är ett samarbetsarrangemang genom vilket de parter som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget. Parterna i samarbetet kallas utövare av gemensam verksamhet.

16 Ett joint venture är ett samarbetsarrangemang genom vilket parterna som har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget har rätt till nettotillgångarna från arrangemanget. Parterna kallas samägare.

17 Ett företag använder sitt omdöme vid bedömningen av om ett gemensamt arrangemang är en gemensam verksamhet eller ett joint venture. Företaget ska avgöra vilken typ av samarbetsarrangemang som det deltar i genom att beakta vilka rättigheter och skyldigheter som följer av arrangemanget. Det bedömer sina rättigheter och skyldigheter genom att beakta arrangemangets struktur och rättsliga utformning, vilka villkor parterna kommit överens om i avtalet och, när så är relevant, övriga fakta och omständigheter (se punkterna B12–B33).

18 Ibland är parterna bundna av ett ramavtal som fastställer allmänna avtalsvillkor för en eller flera verksamheter. Ramavtalet kan kräva att parterna upprättar olika samarbetsarrangemang för att hantera specifika verksamheter som utgör delar av avtalet. Även om dessa samarbetsarrangemang följer samma ramavtal kan de vara av olika slag om parternas rättigheter och skyldigheter skiljer sig åt i de olika verksamheter som ingår i ramavtalet. Gemensamma verksamheter och joint ventures kan alltså existera samtidigt när parterna driver olika verksamheter som utgör delar av samma ramavtal.

19 Om fakta och omständigheter förändras ska företaget göra en ny bedömning av om typen av samarbetsarrangemang i vilket det är part har förändrats.

▼M32

FINANSIELLA RAPPORTER FRÅN PARTERNA I ETT SAMARBETS-ARRANGEMANG

Gemensamma verksamheter

20 En part i en gemensam verksamhet ska avseende innehavet i en gemensam verksamhet redovisa

(a) **sina tillgångar, inklusive sin andel av alla gemensamma tillgångar**

(b) **sina skulder, inklusive sin andel av alla gemensamma skulder**

(c) **sin intäkt från försäljningen av produkterna från den gemensamma verksamheten**

(d) **sin andel av intäkterna från försäljningen av produkterna från den gemensamma verksamheten, samt**

(e) **sina kostnader, inklusive sin andel av alla gemensamma kostnader.**

21 En part i en gemensam verksamhet ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som rör dess innehav i en gemensam verksamhet i enlighet med den IFRS-standard som är tillämplig för dessa specifika tillgångar, skulder, intäkter och kostnader.

▼M46

21A När ett företag förvärvar ett innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse, enligt definition i IFRS 3, ska det, i proportion till sin andel i enlighet med punkt 20, tillämpa alla principer om redovisning av rörelseförvärv enligt IFRS 3, liksom andra standarder som inte strider mot vägledningen i denna standard, och lämna de uppgifter som krävs i dessa standarder avseende rörelseförvärv. Detta gäller både förvärv av de ursprungliga andelarna och ytterligare andelar i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse. Redovisningen av förvärv av andelar i en sådan gemensamt verksamhet anges i punkterna B33A–B33D.

▼M32

22 Redovisning av transaktioner som försäljning, tillskott eller inköp av tillgångar mellan ett företag och en gemensam verksamhet i vilket företaget är part specificeras i punkterna B34–B37.

23 En part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, en gemensam verksamhet ska också redovisa sitt innehav i det samarbetsarrangemanget i enlighet med punkterna 20–22 om denna part har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från denna gemensamma verksamhet. Om en part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, en gemensam verksamhet inte har några rättigheter till tillgångarna eller skyldigheter avseende skulderna som härrör från denna gemensamma verksamhet, ska parten redovisa sin andel av den gemensamma verksamheten i enlighet med den IFRS-standard som är tillämplig för denna andel.

Joint ventures

24 En samägare ska erkänna sin andel i ett joint venture som en investering och ska redovisa denna enligt kapitalandelsmetoden i enlighet med IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*, såvida inte företaget enligt den standarden är undantaget från att tillämpa kapitalandelsmetoden.

25 En part som deltar i men inte har gemensamt bestämmande inflytande över ett *joint venture* ska redovisa sitt innehav i detta i enlighet med IFRS 9 *Finansiella instrument*, såvida inte parten har ett betydande inflytande över detta joint venture, i vilket fall innehavet ska redovisas i enlighet med IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011).

▼M32

SEPARATA FINANSIELLA RAPPORTER

26 I sina separata finansiella rapporter ska en part i en gemensam verksamhet eller en samägare redovisa sitt innehav i

(a) **en gemensam verksamhet i enlighet med punkterna 20–22,**

(b) **ett joint venture i enlighet med punkt 10 i IAS 27 *Separata finansiella rapporter*.**

27 I de separata finansiella rapporterna ska en part som deltar i, men inte har gemensamt bestämmande inflytande över, ett samarbetsarrangemang redovisa sitt innehav i

(a) **en gemensam verksamhet i enlighet med punkt 23,**

(b) **ett joint venture i enlighet med IFRS 9, såvida företaget inte har ett betydande inflytande över detta joint venture i vilket fall det ska tillämpa punkt 10 i IAS 27 (i dess ändrade lydelse från 2011).**

Bilaga A

Definitioner

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet.

samarbetsarrangemang	Ett arrangemang över vilket två eller fler parter har **gemensamt bestämmande inflytande**.
gemensamt bestämmande inflytande	I avtal reglerat gemensamt utövande av det bestämmande inflytandet över en verksamhet. Det existerar endast när det krävs att de parter som delar det bestämmande inflytandet måste ge sitt samtycke till de relevanta verksamheterna.
gemensam verksamhet	Ett **samarbetsarrangemang** genom vilket de parter som har **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från verksamheten.
part i en gemensam verksamhet	En part i en **gemensam verksamhet** som har **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten.
joint venture	Ett **samarbetsarrangemang** genom vilket de parter som har **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten har rätt till nettotillgångarna i verksamheten.
samägare	En part i ett **joint venture** som har **gemensamt bestämmande inflytande** över detta joint venture.
part i ett samarbetsarrangemang	Ett företag som deltar i ett **samarbetsarrangemang**, oavsett om detta företag har **gemensamt bestämmande inflytande** över arrangemanget eller inte.

▼M32

separat företag	En separat identifierbar finansiell struktur, inklusive separata juridiska enheter eller enheter fastställda i bolagsordningen, oavsett om dessa enheter är juridiska personer eller inte.

Följande termer förklaras i IAS 27 (i dess ändrade lydelse från 2011), IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) och IFRS 10 *Koncernredovisning* och används i denna standard i de betydelser som anges i dessa standarder:

— kontroll över ett investeringsobjekt

— kapitalandelsmetod

— inflytande

— vetorätt

— relevanta verksamheter

— separata finansiella rapporter

— betydande inflytande.

Appendix B

Vägledning vid tillämpning

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet. I bilagan beskrivs tillämpningen av punkterna 1–27 och den har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

B1 Exemplen i denna bilaga beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter i exemplen kan finnas i verkliga situationer måste alla relevanta fakta och omständigheter beaktas vid tillämpningen av IFRS 11.

SAMARBETSARRANGEMANG

Samarbetsavtal (punkt 5)

B2 Samarbetsavtal kan dokumenteras på flera olika sätt. Ett giltigt samarbetsavtal är ofta, men inte alltid, skriftligt och är vanligen utformat som ett avtal eller en protokollförd diskussion mellan parterna. Giltiga avtal kan även skapas genom bolagets stadgar, antingen ensamt eller i kombination med avtal mellan parterna.

B3 När samarbetsarrangemang organiseras genom ett *separat företag* (se punkterna B19–B33), kan avtalet, eller vissa delar av avtalet, i en del fall införlivas i det separata företagets bolagsordning eller stadgar.

▼M32

B4 Avtalet anger villkoren för parternas deltagande i den verksamhet som samarbetet avser. I avtalet behandlas vanligen frågor som

(a) syfte, verksamhet och varaktighet för samarbetsarrangemanget,

(b) tillsättning av styrelse eller motsvarande ledningsorgan,

(c) beslutsprocessen: vilka frågor som kräver beslut från parterna, parternas rösträtt och hur stort stöd som krävs för dessa frågor.I det förfarande för beslutsfattande som beskrivs i avtalet fastslås att verksamheten ska styras gemensamt (se punkterna B5–B11).

(d) kapitaltillskott eller annat tillskott från parterna,

(e) fördelningen mellan parterna av tillgångar, skulder, intäkter, kostnader och vinst eller förlust för samarbetsarrangemanget.

Gemensamt bestämmande inflytande (punkterna 7–13)

B5 Vid bedömning av om ett företag har gemensamt bestämmande inflytande över en verksamhet ska företaget först göra en bedömning av om alla parter, eller en grupp av parterna, styr verksamheten. I IFRS 10 definieras begreppet bestämmande inflytande och detta ska användas för att avgöra om samtliga parter, eller en grupp av parterna, exponeras för eller har rättigheter till varierande avkastning genom sitt deltagande i verksamheten och har möjlighet att påverka denna avkastning genom sitt inflytande över verksamheten. Om samtliga parter, eller en grupp av parterna, betraktade tillsammans, kan styra de åtgärder som har en avgörande inverkan på avkastningen från samarbetet (dvs. de relevanta åtgärderna), styr parterna tillsammans verksamheten.

B6 När ett företag kommit fram till att samtliga parter, eller en grupp av parterna, tillsammans styr verksamheten, ska företaget bedöma om det har gemensamt bestämmande inflytande över verksamheten. Gemensamt bestämmande inflytande existerar endast om beslut om relevanta åtgärder kräver samtycke av de parter som gemensamt styr verksamheten. Bedömningen av om arrangemanget styrs gemensamt av samtliga parter eller en grupp av parterna, eller enbart av en av parterna, kan kräva visst omdöme.

B7 Ibland kan den beslutsprocess som parterna kommit överens om i avtalet underförstått innebära ett gemensamt bestämmande inflytande. Anta till exempel att två parter ingår ett avtal som innebär att var och en av dem innehar 50 procent av rösterna och att det i avtalet anges att det krävs minst 51 procent av rösterna för att beslut ska kunna fattas om relevanta verksamheter. I detta fall har parterna underförstått kommit överens om att de har gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget eftersom beslut om relevanta åtgärder inte kan fattas utan att parterna är överens.

▼M32

B8 I andra fall kan det enligt avtalet krävas en minimiandel av rösterna för att beslut ska kunna fattas om relevanta verksamheter. Om denna minimiandel av rösterna kan uppnås genom mer än en kombination av överenskommande parter är detta arrangemang inte ett samarbetsarrangemang, såvida inte avtalet specifikt anger vilka parter (eller kombinationer av parter) som måste vara överens om beslutet om relevanta verksamheter i samarbetet.

Exempel på tillämpning

Exempel 1

Antag att tre parter ingår ett avtal. A har 50 procent av rösterna, B har 30 procent och C har 20 procent. I avtalet mellan A, B och C anges att minst 75 procent av rösterna krävs för att beslut ska kunna fattas om för avtalet relevanta åtgärder. Även om A kan stoppa ett beslut bestämmer A inte över samarbetsarrangemanget eftersom det måste ha B:s samtycke. Avtalsvillkoren anger att minst 75 procent av rösterna krävs för beslut om relevanta åtgärder, vilket innebär att A och B utövar gemensamt bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget eftersom beslut om relevanta åtgärder inte kan fattas om inte A och B är överens.

Exempel 2

Antag att tre parter ingår ett avtal. A har 50 procent av rösterna och B och C har 25 procent vardera. I avtalet mellan A, B och C anges att minst 75 procent av rösterna krävs för att beslut ska kunna fattas om för avtalet relevanta verksamheter. Även om A kan stoppa ett beslut bestämmer A inte över samarbetsarrangemanget eftersom det krävs samtycke från antingen B eller C. I detta exempel styr A, B och C tillsammans arrangemanget. Det finns dock mer än en kombination av parterna som kan uppnå 75 procent av rösterna (dvs. antingen A och B eller A och C). I en sådan situation måste samarbetsavtalet, för att vara ett samarbetsarrangemang, specificera vilka av parterna som måste vara överens för att beslut om för avtalet relevanta verksamheter ska kunna fattas.

Exempel 3

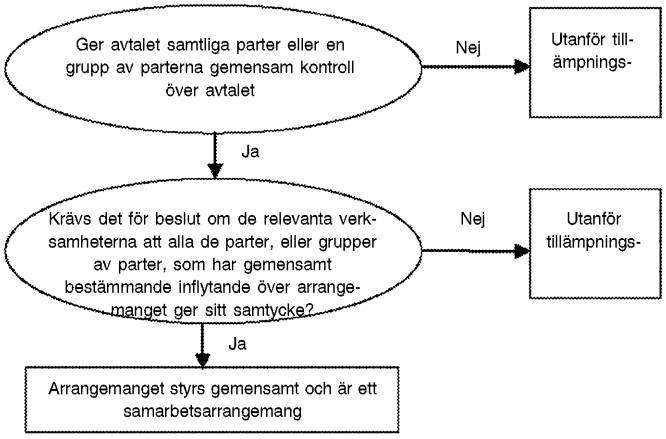
Antag att ett avtal ingås där A och B har 35 procent av rösterna vardera och de resterande 30 procenten kan vara spridda. För beslut om relevanta åtgärder krävs en majoritet av rösterna. A och B utövar gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget endast i det fall samarbetsavtalet anger att beslut om för avtalet relevanta verksamheter kräver att A och B är överens.

B9 Kravet på samtycke betyder att en part som har ett gemensamt bestämmande inflytande över arrangemanget kan hindra en annan part, eller en grupp av parterna, från att fatta unilaterala beslut (om relevanta åtgärder) utan dennes samtycke. Om kravet på samtycke endast gäller beslut som ger en part vetorätt och inte gäller beslut om för avtalet relevanta verksamheter, har denna part inte ett gemensamt beslutande inflytande över arrangemanget.

▼M32

B10 Ett samarbetsavtal kan innehålla klausuler om tvistlösning, t.ex. skiljeförfarande. Dessa bestämmelser kan medge att beslut fattas även utan samtycke från de parter som har gemensamt bestämmande inflytande. Även om sådana bestämmelser ingår i avtalet hindrar detta inte parterna från att utöva gemensamt bestämmande inflytande och hindrar därmed inte att detta är ett samarbetsarrangemang.

Assessing joint control



B11 Om ett avtal ligger utanför tillämpningsområdet för IFRS 11 ska ett företag redovisa sitt innehav i arrangemanget i enlighet med relevant IFRS-standard t.ex. IFRS 10, IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) eller IFRS 9.

OLIKA TYPER AV SAMARBETSARRANGEMANG (PUNKTERNA 14–19)

B12 Samarbetsarrangemang upprättas av många olika skäl (det kan t.ex. vara ett sätt för parterna att fördela kostnader och risker, eller ett sätt att ge parterna tillgång till ny teknik eller nya marknader). De kan ha olika struktur och rättslig utformning.

B13 I en del samarbetsarrangemang krävs det inte att den verksamhet som är syftet med arrangemanget bedrivs av ett separat företag. I andra fall kan arrangemanget innebära att ett separat företag inrättas.

B14 Klassificeringen av samarbetsarrangemanget enligt kraven i denna standard är avhängig de rättigheter och skyldigheter för parterna som härrör från samarbetsarrangemanget under normal affärsverksamhet. Enligt standarden klassificeras samarbetsarrangemang antingen som gemensamma verksamheter eller som joint ventures. När ett företag har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget handlar det om en gemensam verksamhet. När ett företag har rätt till de nettotillgångar som härrör från samarbetsarrangemanget handlar det om ett joint venture. I punkterna B16–B33 beskrivs den bedömning som ett företag gör för att avgöra om det har ett innehav i en gemensam verksamhet eller ett joint venture.

▼M32

Klassificering av ett samarbetsarrangemang

B15 Såsom anges i punkt B14 måste parterna bedöma de rättigheter och skyldigheter som härrör från samarbetsarrangemanget för att avgöra typen av arrangemang. Vid denna bedömning ska företaget beakta följande:

(a) Samarbetsarrangemangets struktur (se punkterna B16–B21).

(b) Om samarbetsarrangemanget struktureras genom inrättande av ett separat företag

(i) den rättsliga formen för det separata företaget (se punkterna B22–B24),

(ii) villkoren i samarbetsavtalet (se punkterna B25–B28), samt

(iii) övriga relevanta fakta och omständigheter (se punkterna B29–B33).

Samarbetsarrangemangets struktur

Samarbetsarrangemang som inte struktureras genom inrättande av ett separat företag

B16 Ett samarbetsarrangemang som inte struktureras genom inrättande av ett separat företag är en gemensam verksamhet. I detta fall fastställs i avtalet parternas rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget, samt parternas rätt till tillhörande intäkter och förpliktelser avseende tillhörande kostnader.

B17 I samarbetsavtalet beskrivs ofta vilken typ av verksamhet som samarbetet avser och hur parterna tänker driva denna verksamhet tillsammans. Parterna i ett samarbetsarrangemang skulle t.ex. kunna komma överens om att tillverka en produkt tillsammans, där varje part ansvarar för en specifik uppgift, använder sina egna tillgångar och ansvarar för sina egna skulder. I avtalet skulle också kunna anges hur intäkter och kostnader som är gemensamma för parterna ska fördelas mellan dem. I detta fall redovisar varje part i den gemensamma verksamheten i sina finansiella rapporter de tillgångar och skulder som hör till denna specifika uppgift och sin andel av intäkter och kostnader i enlighet med samarbetsavtalet.

B18 I andra fall kan parterna i ett samarbetsarrangemang t.ex. komma överens om att dela och förvalta en tillgång tillsammans. I sådana fall fastställer samarbetsavtalet parternas rätt till den tillgång som man förvaltar gemensamt, och hur resultat eller intäkter från tillgången samt driftskostnader ska fördelas mellan parterna. Varje part i den gemensamma verksamheten redovisar sin andel av den gemensamma tillgången och sin andel av eventuella skulder, samt sin andel av resultat, intäkter och kostnader i enlighet med samarbetsavtalet.

▼**M32**

Samarbetsarrangemang som struktureras genom inrättande av ett separat företag

B19 Ett samarbetsarrangemang där de tillgångar och skulder som hör till arrangemanget ligger i ett separat företag kan antigen vara ett joint venture eller en gemensam verksamhet.

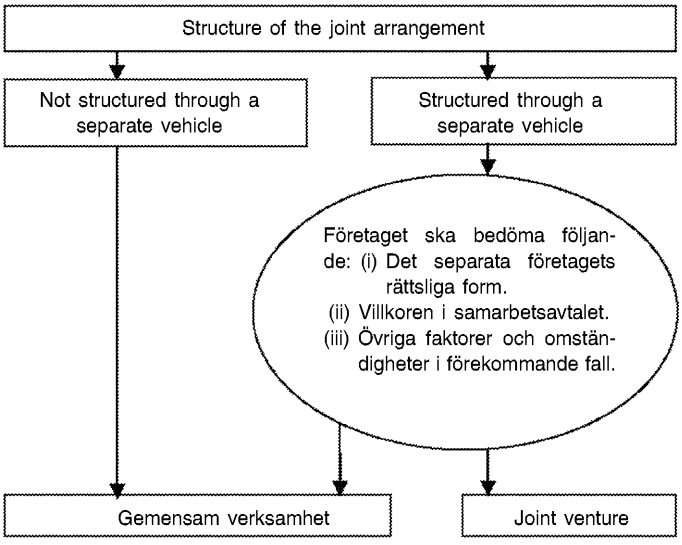
B20 Huruvida en part är en part i en gemensam verksamhet eller samägare beror på partens rätt till tillgångar och förpliktelser avseende skulder som härrör från det samarbete som bedrivs genom det separata företaget.

B21 Enligt punkt B15 måste parterna, när ett samarbetsarrangemang struktureras genom inrättande av ett separat företag, bedöma om det separata företagets rättsliga form, villkoren i avtalet och, när detta är relevant, andra faktorer och omständigheter ger dem

(a) rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget (dvs. detta är en gemensam verksamhet), eller

(b) rätt till de nettotillgångar som härrör från samarbetsavtalet (dvs. detta är ett *joint venture*).

Klassificering av ett samarbetsarrangemang: bedömning av parternas rättigheter och skyldigheter enligt avtalet



Det separata företagets rättsliga form

B22 Det separata företagets rättsliga form har betydelse vid bedömningen av typen av samarbetsarrangemang. Den rättsliga formen underlättar den initiala bedömningen av parternas rätt till tillgångarna och förpliktelser avseende skulderna i det separata företaget, t.ex. om parterna har andelar i tillgångarna i det separata företaget och om de ansvarar för skulderna i det separata företaget.

B23 Parterna kan t.ex. bedriva samarbetet i ett separat företag, vars rättsliga form gör detta företag till en självständig enhet (dvs. det separata företagets tillgångar och skulder är detta företags tillgångar och skulder och inte parternas tillgångar och skulder). Slutsatsen av bedömningen av rättigheter och skyldigheter för parterna till följd av det separata företagets rättsliga form blir i detta fall att det handlar om ett joint venture.

▼M32

Emellertid kan de bestämmelser som parterna avtalat om (se punkterna B25–B28) och i förekommande fall övriga fakta och omständigheter (se punkterna B29–B33) åsidosätta bedömningen av parternas rättigheter och skyldigheter till följd av det separata företagets rättsliga form.

B24 Den bedömning av parternas rättigheter och skyldigheter som följer av det separata företagets rättsliga form är endast tillräcklig för att fastställa att det rör sig om en gemensam verksamhet om parterna bedriver samarbetet i ett separat företag vars rättsliga form inte innebär att parterna och det separata företaget är åtskilda (dvs. tillgångar och skyldigheter i det separata företaget är parternas tillgångar och skyldigheter).

Bedömning av villkoren i samarbetsavtalet

B25 I många fall är de rättigheter och skyldigheter som parterna kommit överens om enligt avtal överensstämmande med, eller står inte i konflikt med, de rättigheter och skyldigheter som parterna åläggs genom den rättsliga formen hos det separata företag där samarbetet bedrivs.

B26 I andra fall använder parterna avtalet för att upphäva eller ändra de rättigheter och skyldigheter som de åläggs till följd av det separata företagets rättsliga form.

Exempel på tillämpning

Exempel 4

Antag att två parter organiserar ett samarbetsarrangemang i form av ett dotterbolag. Varje part äger 50 procent av dotterbolaget. Genom att bilda ett dotterbolag kan företaget skiljas från ägarna och företagets tillgångar och skulder blir därmed dess egna tillgångar och skulder. I detta fall visar bedömningen av parternas rättigheter och skyldigheter som följer av det separata företagets rättsliga form att parterna har rätt till nettotillgångarna från samarbetsarrangemanget.

Parterna ändrar emellertid dotterbolagets egenskaper genom sitt samarbetsavtal så att var och en innehar en bestämd andel av tillgångarna och skulderna i dotterbolaget. Genom sådana avtalsmässiga ändringar av ett dotterbolag kan samarbetsarrangemanget bli en gemensam verksamhet.

B27 I följande tabell jämförs vanliga villkor i samarbetsavtal mellan parterna i en gemensam verksamhet och vanliga villkor i samarbetsavtal mellan parterna i ett joint venture. Exemplen på avtalsvillkor i följande tabell är inte uttömmande.

Bedömning av villkoren i samarbetsavtalet

	Gemensam verksamhet	**Joint venture**
Villkor i samarbetsavtalet	Avtalet ger parterna i samarbetsarrangemanget rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget.	Avtalet ger parterna i samarbetsarrangemanget rätt till nettotillgångarna i arrangemanget (dvs. det är det separata företaget, inte delägarna, som har rätt till de tillgångar och som har förpliktelser avseende de skulder som rör arrangemanget).

▼M32

	Gemensam verksamhet	Joint venture
Rätt till tillgångar	Enligt avtalet delar parterna på allt innehav (dvs. rättigheter, äganderätt) i samarbets-arrangemanget i en bestämd proportion (t.ex. i proportion till parternas ägarandel i arrangemanget eller i proportion till omfattningen av den verksamhet som bedrivs genom arrangemanget och som är direkt hänförligt till dem).	Enligt avtalet är de tillgångar som tillförs samarbetsarrangemanget, eller som senare förvärvas av detta, samarbetsarrangemangets egna tillgångar. Parterna har inte något innehav (dvs. inga rättigheter och ingen äganderätt) i samarbetsarrangemangets tillgångar.
Förpliktelser avseende skulder	Enligt avtalet delar parterna i detta samarbetsarrangemang alla skulder, förpliktelser, kostnader och utgifter i en bestämd proportion (t.ex. i proportion till parternas ägarandel i arrangemanget eller i proportion till omfattningen av den verksamhet som bedrivs genom arrangemanget och som är direkt hänförligt till dem).	Enligt avtalet är samarbetsarrangemanget ansvarigt för skulder och förpliktelser som rör arrangemanget.
		Enligt avtalet ansvarar parterna i detta samarbetsarrangemang endast i proportion till sin investering i arrangemanget eller i proportion till sina respektive skyldigheter att bidra till samarbetsarrangemanget vid upplupet eller tillkommande kapitalbehov, eller båda.
	Enligt avtalet ansvarar parterna i samarbetsarrangemanget för krav som ställs av tredje part.	Enligt avtalet har kreditgivarna i detta samarbetsarrangemang ingen regressrätt gentemot någon part när det gäller skulder eller förpliktelser som rör arrangemanget.
Intäkter, kostnader, vinst eller förlust	Enligt avtalet fördelas intäkter och kostnader på grundval av respektive parts insats i samarbetsarrangemanget. I avtalet kan t.ex. anges att intäkter och kostnader fördelas på grundval av hur stor kapacitet respektive part använder i en fabrik som man driver gemensamt. Denna kan skilja sig åt från ägarandelen i samarbetsarrangemanget. Parterna kan också ha kommit överens om att fördela resultatet av samarbetet i bestämda proportioner, t.ex. på grundval av parternas ägarandel i arrangemanget. Detta skulle inte förhindra att samarbetsarrangemanget betraktas som en gemensam verksamhet om parterna har rätt till de tillgångar och har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget.	Avtalet fastställer respektive parts andel av resultatet från samarbetsverksamheten.
Garantier	Parterna i samarbetsarrangemangen måste ofta lämna garantier till tredje part som t.ex. mottar en tjänst från eller ger ekonomiskt bidrag till samarbetsarrangemanget. Sådana garantier, eller åtaganden från parterna att lämna sådana garantier, gör inte i sig att ett samarbetsarrangemang är att betrakta som en gemensam verksamhet. Det som avgör om detta samarbetsarrangemang är en gemensam verksamhet eller ett joint venture är om parterna har några förpliktelser avseende de skulder som härrör från arrangemanget (för vilka parterna eventuellt kan ha lämnat en garanti).	

▼M32

B28 Om samarbetsarrangemanget anger att parterna har rätt till de tillgångar och att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från arrangemanget är de parter i en gemensam verksamhet och behöver inte göra någon bedömning av övriga faktorer och omständigheter (punkterna B29–B33) för att klassificera detta samarbetsarrangemang.

Bedömning av övriga faktorer och omständigheter

B29 Om det i avtalsvillkoren inte anges att partnerna har rätt till de tillgångar och att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetet, ska parterna göra en bedömning av övriga faktorer och omständigheter för att avgöra om samarbetet är en gemensam verksamhet eller en joint venture.

B30 Ett samarbetsarrangemang kan struktureras som ett separat företag vars rättsliga form innebär att parterna är åtskilda från det separata företaget. I avtalsvillkoren anges eventuellt inte parternas rätt till tillgångarna och deras förpliktelser avseende skulderna. Emellertid kan en bedömning av övriga faktorer och omständigheter göra att ett sådant samarbetsarrangemang klassificeras som en gemensam verksamhet. Så är fallet när övriga faktorer och omständigheter ger delägarna rätt till de tillgångar och förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetsarrangemanget.

B31 I det fall verksamheten främst är till för produktion till parterna tyder detta på att dessa har rätt till i stort sett alla ekonomiska fördelar som härrör från tillgångarna i samarbetsarrangemanget. Parterna i ett sådant samarbetsarrangemang säkrar ofta sin tillgång till produkterna från samarbetet genom att förhindra att dessa säljs till tredje part.

B32 Konsekvensen av ett avtal med denna utformning och detta syfte är att de skulder som härrör från avtalet i huvudsak täcks av kassaflödet från parterna genom deras inköp av produkter från verksamheten. Om parterna väsentligen är den enda källan till det kassaflöde som bidrar till verksamhetens fortlevnad tyder detta på att de har förpliktelser avseende de skulder som härrör från samarbetet.

Exempel på tillämpning

Exempel 5

Antag att två parter organiserar ett samarbetsarrangemang i form av ett dotterbolag (företag C) i vilket varje part äger 50 procent. Syftet med samarbetet är att tillverka material som delägarna behöver för sina egna tillverkningsprocesser. Genom avtalet kan delägarna styra företaget så att det tillverkar det material de behöver, med den kvantitet och kvalitet som delägarna bestämmer.

Den juridiska formen för företag C (aktiebolag) i vilket verksamheten initialt äger rum innebär att företag C:s tillgångar och skulder är detta företags egna tillgångar och skulder. Samarbetsavtalet mellan delägarna anger inte att delägarna har rätt till tillgångarna eller att de har förpliktelser avseende skulderna i företag C. Företag C:s juridiska form och villkoren i samarbetsavtalet visar därmed att detta samarbete är ett joint venture.

▼**M32**

Delägarna gör emellertid också en bedömning av följande aspekter av samarbetsarrangemanget:

— Delägarna har kommit överens om att köpa allt som tillverkas av företag C i förhållandet 50:50. Företag C får inte sälja något av sin produktion till tredje part om inte detta godkänns av båda delägarna. Eftersom syftet med samarbetet är att förse delägarna med produkter de behöver kommer sådan försäljning till tredje part sannolikt att vara ovanlig och inte av någon större omfattning.

— Priset på de produkter som säljs till delägarna bestäms av båda delägarna och sätts till en nivå som täcker produktionskostnader och administrativa omkostnader i företag C. Samarbetet är därmed tänkt att bedrivas enligt break-even-principen.

Av ovanstående beskrivning följer att följande fakta och omständigheter är av betydelse:

— Delägarnas skyldighet att köpa allt som produceras av företag C innebär att företag C är helt beroende av delägarna för att generera kassaflöden. Delägarna har därigenom en skyldighet att finansiera företag C:s skulder.

— Genom att delägarna har rätt till allt som produceras av företag C följer att delägarna utnyttjar, och därmed har rätten till, alla ekonomiska fördelar som härrör från tillgångarna i företag C.

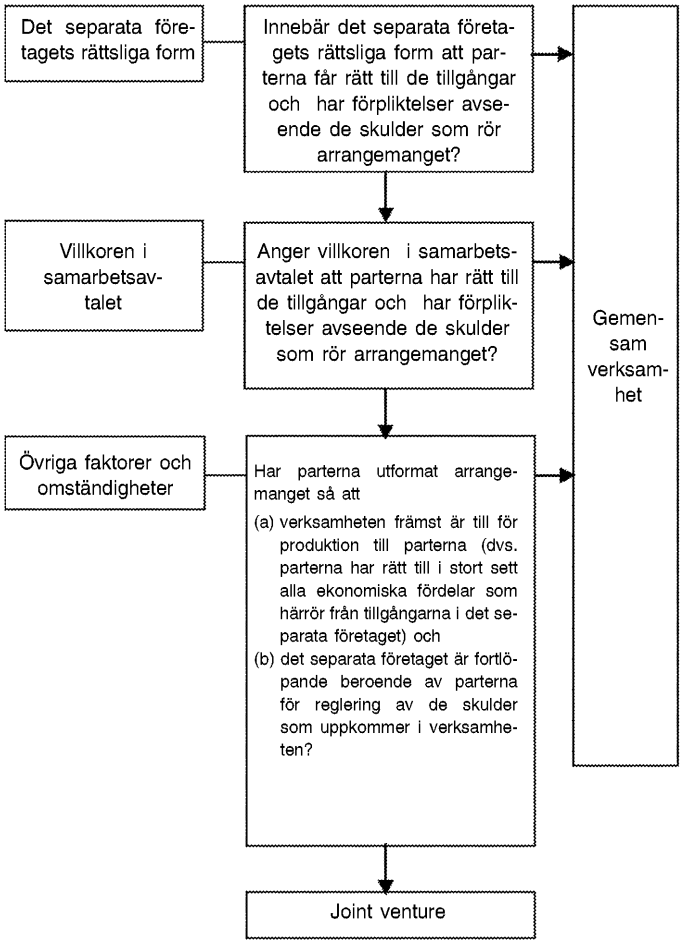
Dessa fakta och omständigheter visar att samarbetet är en gemensam verksamhet. Slutsatsen om klassificeringen av samarbetsarrangemanget under dessa omständigheter skulle inte förändras om delägarna, i stället för att själva använda sin andel av produktionen i en efterföljande tillverkningsprocess, skulle sälja sin andel av produktionen till tredje part.

Om delägarna ändrade villkoren i samarbetsavtalet så att företaget skulle kunna sälja produkterna till tredje part skulle det innebära att företag C stod risken för efterfrågan, lagerhållning och krediter. En sådan förändring av fakta och omständigheter skulle innebära att samarbetsarrangemanget måste omklassificeras. Dessa fakta och omständigheter skulle betyda att samarbetet är ett joint venture.

B33 Följande flödesschema visar de bedömningar ett företag gör för att klassificera ett samarbetsarrangemang när detta struktureras som ett separat företag.

Klassificering av ett samarbetsarrangemang som struktureras som ett separat företag

▼**M32**



▼**M46**

FINANSIELLA RAPPORTER FRÅN PARTERNA I ETT SAMARBETSARRANGEMANG (PUNKTERNA 21A–22)

Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter

B33A När ett företag förvärvar ett innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet utgör en verksamhet/rörelse, enligt definition i IFRS 3, ska det, i proportion till sin andel i enlighet med punkt 20, tillämpa alla principer om redovisning av rörelseförvärv enligt IFRS 3, liksom andra standarder som inte strider mot vägledningen i denna standard, och lämna de uppgifter som krävs i dessa standarder avseende rörelseförvärv. Principerna om redovisning av rörelseförvärv som inte strider mot vägledningen i denna standard innefattar, men är inte begränsade till

a) mätning av identifierbara tillgångar och skulder till verkligt värde, förutom poster för vilka undantag anges i IFRS 3 och andra standarder,

▼M46

b) erkännande av utgifter i samband med förvärvet som kostnader för de perioder då de uppkommer och tjänsterna erhålls, med undantag för att kostnaderna för att emittera skuldebrev och värdepapper ska redovisas i enlighet med IAS 32, *Finansiella instrument*, *Klassificering* och IFRS 9. ([1]) Om ett företag tillämpar dessa ändringar men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska hänvisningarna till IFRS 9 i dessa ändringar behandlas som hänvisningar till IAS 39,

c) redovisning av uppskjutna skattefordringar och uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av tillgångar eller skulder, med undantag för uppskjutna skatteskulder som uppkommer vid den första redovisningen av goodwill i enlighet med IFRS 3 och IAS 12 *Inkomstskatter* för rörelseförvärv,

d) erkännande av den överstigande delen av den ersättning som överförts utöver nettot per förvärvstidpunkten av beloppen för de identifierbara förvärvade tillgångarna och övertagna skulderna som goodwill, och

e) prövning, minst en gång om året, av nedskrivningsbehovet för en kassagenererande enhet på vilken goodwill har fördelats, samt närhelst det finns en indikation på att enheten kan behövas skrivas ned, i enlighet med IAS 36 *Nedskrivningar*, av goodwill som förvärvats i ett rörelseförvärv.

B33B Punkterna 21A och B33A tillämpas också på bildandet av en gemensam verksamhet om, och endast om, en befintlig verksamhet, enligt definitionen i IFRS 3, av en av parterna som deltar i den gemensamma verksamheten överförs till den gemensamma verksamheten vid dess bildande. Dessa punkter gäller emellertid inte för bildandet av en gemensam verksamhet om samtliga parter som deltar i den gemensamma verksamheten uteslutande bidrar med tillgångar eller grupper av tillgångar som inte utgör verksamheter till den gemensamma verksamheten vid dess bildande.

B33C En part i en gemensam verksamhet kan öka sitt innehav i en gemensam verksamhet i vilken dess verksamhet i utgör en verksamhet/rörelse enligt definitionen i IFRS 3 genom att förvärva ytterligare andelar i den gemensam verksamheten. I sådana fall ska tidigare innehav i den gemensamma verksamheten inte omvärderas om parten i den gemensamma verksamheten behåller gemensam kontroll.

▼M67

B33CA En part som deltar i men saknar gemensam kontroll över en gemensam verksamhet kan få gemensam kontroll över den gemensamma verksamheten i vilken verksamheten uppfyller definitionen av verksamhet/rörelse enligt IFRS 3. I sådana fall omvärderas inte tidigare andelar i den gemensamma verksamheten.

▼M46

B33D Punkterna 21A och B 33A–B 33c gäller inte för förvärv av ett innehav i en gemensam verksamhet om parterna som delar gemensam kontroll, inbegripet det företag som förvärvar innehav i den gemensamma verksamheten, omfattas av gemensamt inflytande utövat av samma yttersta kontrollerande part(er) både före och efter förvärvet, och om detta inflytande inte är av tillfälligt slag.

▼M32

Redovisning av försäljning eller överföring av tillgångar till en gemensam verksamhet

B34 När ett företag inleder en transaktion med en gemensam verksamhet i vilken företaget är part, t.ex. en försäljning eller överföring av tillgångar, utför det transaktionen med övriga parter i denna gemensamma verksamhet och ska därför endast redovisa vinst och förlust avseende denna transaktion i den omfattning det rör övriga parters andelar av denna gemensamma verksamhet.

([1]) Om ett företag tillämpar dessa ändringar men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska hänvisningarna till IFRS 9 i dessa ändringar behandlas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering*.

▼M32

B35 När sådana transaktioner medför sänkt nettoförsäljningsvärde hos de tillgångar som ska säljas eller överföras till den gemensamma verksamheten, eller nedskrivning av dessa tillgångars värde, ska parten i den gemensamma verksamheten redovisa dessa förluster i sin helhet.

Redovisning av inköp av tillgångar från en gemensam verksamhet

B36 När ett företag inleder en transaktion med en gemensam verksamhet i vilken företaget är part, t.ex. köp av tillgångar, ska det inte redovisa sin andel av vinst och förlust förrän tillgångarna säljs vidare till tredje part.

B37 När sådana transaktioner medför sänkt nettoförsäljningsvärde hos de tillgångar som köps in, eller nedskrivning av dessa tillgångars värde, ska parten i den gemensamma verksamheten redovisa sin andel av dessa förluster.

Bilaga C

Ikraftträdande, övergångsbestämmelser och upphävande av övriga IFRS

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet. Bilagan har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDE

C1 Denna standard ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Standarden får tillämpas tidigare. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska företaget redovisa detta och tillämpa IFRS 10, IFRS 12 *Upplysningar om andelar i andra företag*, IAS 27 (i dess ändrade lydelse från 2011) och IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) samtidigt.

▼M37

C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om andelar i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2–C5, C7–C10 och C12 ändrades och att punkterna C1B och C12A–C12B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 11 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.

▼M46

C1AA Genom *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar av IFRS 11), utfärdade i maj 2014, ändras rubriken efter punkt B33 och läggs punkterna 21A, B33A–B33D och C14A samt deras respektive rubriker till. Ett företag ska hädanefter tillämpa dessa ändringar under räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna under en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M67

C1AB Genom den *årliga förbättringscykeln 2015–2017 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2017, lades punkt B 33 CA till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar på transaktioner som innebär att det får gemensam kontroll per eller efter början av det första räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta.

▼M32

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼M37

C1B Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* behöver ett företag när denna IFRS tillämpas första gången endast lämna kvantitativa uppgifter enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår för vilket IFRS 11 tillämpas (den ”närmast föregående perioden”). Ett företag får också lämna dessa uppgifter för innevarande period eller för tidigare jämförbara perioder, men är inte förpliktat att göra detta.

Joint ventures – övergång från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden

C2 När ett företag övergår från klyvningsmetoden till kapitalandelsmetoden ska företaget redovisa sitt innehav i ett joint venture per början av den närmast föregående perioden. Detta första innehav ska värderas till de ackumulerade redovisade värdena för de tillgångar och skulder som företaget tidigare redovisat enligt klyvningsmetoden, inklusive eventuell goodwill som härrör från förvärvet. Om denna goodwill tidigare hörde till en större kassagenererande enhet, eller en grupp av kassagenererande enheter, ska företaget tilldela goodwill till detta joint venture grundat på de relativa redovisade värdena för detta joint venture och den kassagenererande enhet eller grupp av kassagenererande enheter till vilken denna goodwill hörde.

C3 Ingående balans för innehavet, fastställd i enlighet med punkt C2, betraktas som antaget anskaffningsvärde för innehavet vid den första redovisningen. Företaget ska tillämpa punkterna 40–43 i IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) på innehavets ingående värde för att bedöma om innehavet ska skrivas ner. Alla nedskrivningar ska redovisas som justering av balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden. Undantaget vid den första redovisningen i punkterna 15 och 24 i IAS 12 *Inkomstskatter* ska inte tillämpas om företaget redovisar ett innehav i ett joint venture som resultat av tillämpning av övergångskraven för joint ventures som man tidigare redovisat enligt klyvningsmetoden.

C4 Om alla tillgångar och skulder som tidigare beräknats med klyvningsmetoden slås samman och detta resulterar i negativa nettotillgångar, ska företaget bedöma om det har rättsliga eller informella förpliktelser som rör de negativa nettotillgångarna och ska i sådana fall redovisa motsvarande skuld. Om företaget kommer fram till att det inte har några rättsliga eller informella förpliktelser som rör de negativa nettotillgångarna ska företaget inte redovisa motsvarande skuld utan det ska justera balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden. Företaget ska lämna upplysning om detta och om sin ackumulerade oredovisade andel av förlusterna i företagets joint ventures per början av den närmast föregående perioden samt på den dag då denna standard först tillämpas.

C5 Ett företag ska göra en uppdelning av de tillgångar och skulder som har slagits samman i posten ingående innehav per början av den närmast föregående perioden. Denna upplysning ska lämnas som sammanslagna värden för samtliga joint ventures för vilka företaget tillämpar de övergångsbestämmelser som avses i punkterna C2–C6.

▼M32

C6 Efter den första redovisningen ska företaget redovisa sitt innehav i ett joint venture med kapitalandelsmetoden, i enlighet med IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011).

▼M37

Gemensamma verksamheter – övergång från kapitalandelsmetoden till redovisning av tillgångar och skulder

C7 Vid övergång från kapitalandelsmetoden till redovisning av tillgångar och skulder avseende innehav i en gemensam verksamhet ska företaget i början av den närmast föregående perioden ta bort det innehav från balansräkningen som tidigare redovisats med kapitalandelsmetoden, samt alla övriga poster som utgjorde en del av företagets nettoinnehav i samarbetsarrangemanget i enlighet med punkt 38 i IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011). Företaget ska i stället redovisa sin andel av tillgångarna och skulderna för sitt innehav av den gemensamma verksamheten, inklusive eventuell goodwill som kan ha utgjort en del av det redovisade värdet för innehavet.

C8 Ett företag ska fastställa sin andel av tillgångar och skulder som rör en gemensam verksamhet grundat på företagets rättigheter i och skyldigheter för den del som anges av samarbetsavtalet. Företaget värderar det första redovisade värdet för tillgångar och skulder genom att ta bort dem från det redovisade värdet av innehavet i början av den närmast föregående perioden, grundat på de uppgifter som företaget använde vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

C9 Alla skillnader som beror på att innehavet tidigare redovisats enligt kapitalandelsmetoden tillsammans med övriga poster som utgjorde en del av företagets nettoinnehav i samarbetsarrangemanget i enlighet med punkt 38 i IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) och nettosumman för tillgångar och skulder, inklusive eventuell goodwill, som redovisas ska

(a) kvittas mot eventuell goodwill från innehavet med eventuell kvarstående differens justerad mot balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden, om nettosumman för de tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som redovisas är större än det innehav (och andra poster som utgjorde en del av företagets nettoinnehav) som tagits bort från balansräkningen,

(b) kvittas mot balanserade vinstmedel i början av den närmast föregående perioden, om nettosumman för de tillgångar och skulder, inklusive goodwill, som redovisas är mindre än det innehav (och andra poster som utgjorde en del av företagets nettoinnehav) som tagits bort från balansräkningen.

C10 Ett företag som går över från kapitalandelsmetoden till att redovisa tillgångar och skulder ska göra en avstämning mellan det innehav som tagits bort från balansräkningen och de tillgångar och skulder som redovisas, tillsammans med justering av eventuell kvarstående skillnad mot balanserade vinstmedel, i början av den närmast föregående perioden.

▼M32

C11 Undantaget för den första redovisningen i punkterna 15 och 24 I IAS 12 ska inte tillämpas när företaget redovisar tillgångar och skulder avseende innehavet i en gemensam verksamhet.

▼M37

Övergångsbestämmelser för företagets separata finansiella rapporter

C12 Ett företag som i enlighet med punkt 10 i IAS 27 tidigare redovisade sitt innehav i en gemensam verksamhet i en separat finansiell rapport som ett innehav till anskaffningsvärdet eller i enlighet med IFRS 9, ska

(a) ta bort innehavet från balansräkningen och redovisa tillgångar och skulder som rör företagets innehav i en gemensam verksamhet till belopp beräknade i enlighet med punkterna C7–C9, och

(b) göra en avstämning mellan det innehav som tagits bort från balansräkningen och de tillgångar och skulder som redovisas, tillsammans med justering av eventuell kvarstående skillnad mot balanserade vinstmedel, i början av den närmast föregående period som redovisas.

Hänvisningar till ”närmast föregående period”

C12A Oaktat hänvisningarna till den ”närmast föregående perioden” i punkterna C2–C12 får ett företag också lämna justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder, men är inte förpliktat att göra detta. Om ett företag lämnar justerade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska alla hänvisningar till ”närmast föregående perioden” i punkterna C2–C12 betraktas som hänvisningar till ”den tidigaste period för vilken justerad jämförande information presenteras”.

C12B Om ett företag lämnar ojusterade jämförande uppgifter för tidigare perioder ska företaget tydligt ange att uppgifterna inte har justerats, att de har upprättats på en annan grund och förklara denna grund.

▼M32

C13 Undantaget vid den första redovisningen i punkterna 15 och 24 i IAS 12 ska inte tillämpas om företaget redovisar tillgångar och skulder som rör dess innehav i en gemensam verksamhet i separata finansiella rapporter genom att tillämpa övergångsbestämmelserna för gemensamma verksamheter som redovisas i punkt C12.

Hänvisning till IFRS 9

C14 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 behandlas som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument*: *Redovisning och värdering*.

▼M46

Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter

C14A Genom *Redovisning av andelsförvärv i gemensamma verksamheter* (ändringar av IFRS 11), utgivna i maj 2014, ändras rubriken efter punkt B33 och läggs punkterna 21A, B33A–B33D, C1AA och deras respektive rubriker till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar framåtriktat för förvärv av andelar i gemensamma verksamheter där dess verksamhet utgör verksamheter/rörelser enligt definitionen i IFRS 3 för de förvärv som sker från början av den första period då det tillämpar dessa ändringar. Därför ska belopp som redovisats för förvärv av andelar i gemensamma verksamheter som förekommer i tidigare perioder inte justeras.

▼M32

UPPHÄVANDE AV ÖVRIGA IFRS

C15 Denna standard ersätter följande standarder:

(a) IAS 31 *Andelar i joint ventures,* och

(b) SIC-13 *Gemensamt styrda företag – Överföring av icke-monetära tillgångar från en samägare.*

▼M32

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 12

Upplysningar om andelar i andra företag

SYFTE

1 Syftet med denna standard är att kräva att företag ska lämna upplysningar som gör det möjligt för dem som använder dess finansiella rapporter att bedöma

(a) **karaktären och riskerna förknippade med dess *andelar i andra företag*, och**

(b) **effekterna av dessa andelar på företagets finansiella ställning, resultat och kassaflöden.**

Uppfylla syftet

▼M38

2 För att uppfylla syftet i punkt 1 ska företaget lämna upplysningar om följande:

(a) Viktiga bedömningar och antaganden företaget har gjort för att bestämma följande:

(i) Karaktären av dess andelar i ett annat företag eller arrangemang.

(ii) Vilken typ av samarbetsarrangemang som det har en andel i (punkterna 7–9).

(iii) Att det uppfyller definitionen av ett investmentföretag, om tillämpligt (punkt 9A).

▼M32

(b) Information om sina andelar i

(i) dotterföretag (punkterna 10–19),

(ii) samarbetsarrangemang och intresseföretag (punkterna 20–23), och

(iii) *strukturerade företag* som inte står under bestämmande inflytande av företaget (icke-konsoliderade strukturerade företag) (punkterna 24–31).

3 Om de upplysningar som krävs enligt denna IFRS-standard tillsammans med upplysningar som krävs enligt andra IFRS-standarder inte uppfyller syftet i punkt 1 ska företaget lämna all annan ytterligare information som krävs för att uppfylla det syftet.

4 Företaget ska ta hänsyn till den detaljeringsgrad som krävs för att uppfylla upplysningssyftet och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav i denna standard. Det ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte skyms av vare sig medtagandet av en stor mängd oväsentliga detaljupplysningar eller sammanslagning av poster som har olika egenskaper (se punkterna B2–B6).

▼M32

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

5 Denna IFRS-standard ska tillämpas av varje företag som har andelar i något av följande:

(a) Dotterföretag.

(b) Samarbetsarrangemang (dvs. gemensamma verksamheter eller joint ventures).

(c) Intresseföretag.

(d) Icke-konsoliderade strukturerade företag.

▼M59

5A Med undantag av vad som beskrivs i punkt B 17 gäller de kraven i denna standard ett företags andelar, förtecknade i punkt 5, som är klassificerade (eller ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad) som att den innehas för försäljning eller avvecklade verksamheter i enlighet med IFRS 5 *Anläggningstillgångar för försäljning*.

▼M32

6 Denna IFRS-standard är inte tillämplig på följande:

(a) Planer för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer för vilka IAS 19 *Ersättningar till anställda* är tillämplig.

▼M51

(b) Ett företags separata finansiella rapporter för vilka standarden IAS 27 *Separata finansiella rapporter* är tillämplig. Dock gäller följande:

(i) Om företaget har andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag och upprättar separata finansiella rapporter som sina enda finansiella rapporter, ska det tillämpa kraven i punkterna 24–31 vid upprättandet av dessa separata finansiella rapporter.

(ii) Ett investmentföretag som upprättar finansiella rapporter i vilka alla dess dotterföretag värderas till verkligt värde via resultatet i enlighet med punkt 31 i IFRS 10, ska lämna de upplysningar avseende investmentföretag som krävs enligt denna IFRS.

▼M32

(c) En andel som innehas av företaget som deltar i men inte har gemensamt bestämmande inflytande över samarbetsarrangemanget, såvida inte innehavet leder till betydande inflytande över arrangemanget eller är en andel i ett strukturerat företag.

(d) En andel i ett annat företag som redovisas enligt IFRS 9 *Finansiella instrument*. Företaget ska dock tillämpa denna IFRS-standard

(i) om den andelen är en andel i ett intresseföretag eller ett joint venture som i enlighet med IAS 28 *Innehav i intresseföretag* värderas till verkligt värde enligt resultaträkningen, eller

(ii) om andelen är en andel i ett icke-konsoliderat strukturerat företag.

VIKTIGA BEDÖMNINGAR OCH ANTAGANDEN

7 Företaget ska lämna upplysningar om viktiga bedömningar och antaganden som det har gjort (och förändringar av dessa bedömningar och antaganden) för att fastställa att

(a) **det har bestämmande inflytande över ett annat företag, dvs. ett investeringsobjekt enligt beskrivningen i punkterna 5 och 6 i IFRS 10 *Koncernredovisning*,**

(b) **det har gemensamt bestämmande inflytande över ett arrangemang eller betydande inflytande över ett annat företag, och**

▼M32

(c) **typen av samarbetsarrangemang (dvs. gemensamma verksamheter eller joint venture) om arrangemanget har strukturerats genom separata instrument.**

8 De viktiga bedömningar och antaganden som ska redovisas i enlighet med punkt 7 inbegriper sådana som företaget har gjort när omständigheterna har förändrats så att slutsatsen om huruvida företaget har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande förändras under rapporteringsperioden.

9 För att uppfylla kravet i punkt 7 ska företaget exempelvis upplysa om viktiga bedömningar och antaganden som gjorts vid fastställandet av att

(a) det inte har betydande inflytande över ett annat företag trots att det innehar över hälften av de röstberättigande aktierna i ett annat företag,

(b) det har ett bestämmande inflytande över ett annat företag trots att det innehar mindre än hälften av de röstberättigande aktierna i det andra företaget,

(c) är agent eller huvudman (se punkterna 58–72 i IFRS 10),

(d) det inte har betydande inflytande trots att det innehar 20 procent eller mer av de röstberättigande aktierna i ett annat företag,

(e) det har betydande inflytande trots att det innehar mindre än 20 procent av de röstberättigande aktierna i det andra företaget.

▼M38

Investmentföretagets status

9A När ett moderföretag fastställer att det är ett investmentföretag i enlighet med punkt 27 i IFRS 10 ska investmentföretaget lämna upplysningar om viktiga bedömningar och antaganden som det har gjort för att fastställa att det är ett investmentföretag. Om investmentföretaget inte uppvisar en eller flera av de egenskaper som är typiska för ett investmentföretag (se punkt 28 i IFRS 10) ska det lämna upplysningar om varför det dragit slutsatsen att det ändå är ett investmentföretag.

9B När ett företag blir eller upphör att vara ett investmentföretag ska det lämna upplysningar om statusändringen och orsakerna till ändringen. Ett företag som blir ett investmentföretag ska dessutom lämna upplysningar om statusändringens effekt på den redovisade periodens finansiella rapporter, bland annat följande:

(a) Totalt verkligt värde per dagen för statusändringen för de dotterföretag som inte längre tas in i koncernredovisningen.

(b) Total vinst eller förlust, i förekommande fall, beräknat i enlighet med punkt B101 i IFRS 10.

(c) Den post eller de poster i resultatet i vilken vinsten eller förlusten redovisas (om den inte redovisas separat).

▼M32

ANDELAR I DOTTERFÖRETAG

10 Företaget ska lämna upplysningar som gör det möjligt för dem som använder dess koncernredovisning

(a) **att förstå**

(i) **koncernens sammansättning, och**

(ii) **den andel som icke-kontrollerande intressen har i koncernens verksamheter och kassaflöden (punkt 12), och**

(b) **att bedöma**

(i) **karaktären och omfattningen av betydande begränsningar för dess förmåga att få åtkomst till eller använda tillgångar och reglera koncernens skulder (punkt 13),**

▼M32

(ii) **karaktären av och förändringar i de risker som är förknippade med dess andelar i konsoliderade strukturerade företag (punkterna 14–17),**

(iii) **konsekvenserna av förändringar av dess ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till förlust av bestämmande inflytande (punkt 18), och**

(iv) **konsekvenserna av förlust av bestämmande inflytande i ett dotterföretag under rapporteringsperioden (punkt 19).**

11 Om de finansiella rapporterna från ett dotterföretag som används för upprättandet av koncernredovisningar är föråldrade eller avser en annan period än koncernredovisningarna (se punkterna B92 och B93 i IFRS 10) ska företaget upplysa om

(a) datumet för rapporteringsperiodens slut för de finansiella rapporterna från dotterföretaget, och

(b) orsaken till att ett annat datum eller en annan period används.

Andel som icke-kontrollerande intressen har i koncernens verksamheter och kassaflöden

12 Företaget ska lämna följande upplysningar om vart och ett av sina dotterföretag som har icke-kontrollerande intressen som är av väsentlig betydelse för det rapporterande företaget:

(a) Företagets namn.

(b) Huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för dotterföretaget.

(c) Andelen ägarintressen som innehas av icke-kontrollerande intressen.

(d) Andelen av de röstberättigande aktierna som innehas av icke-kontrollerande intressen, om denna skiljer sig från andelen ägarintressen som innehas.

(e) Resultat som fördelats till dotterföretagets icke-kontrollerande intressen under rapporteringsperioden.

(f) Dotterföretagets ackumulerade icke-kontrollerande intressen vid rapporteringsperiodens utgång.

(g) Finansiell information i sammandrag om dotterföretaget (se punkt B10).

Karaktären och omfattningen av betydande begränsningar

13 Företaget ska lämna upplysningar om följande:

(a) Betydande begränsningar (dvs. lagstadgade, avtalsbetingade och tillsynsmässiga begränsningar) för dess förmåga att få åtkomst till eller använda tillgångar och reglera koncernens skulder, exempelvis

(i) sådana som begränsar ett moderföretags eller dess dotterföretags förmåga att överlåta kontanter eller andra tillgångar till (eller från) andra företag inom koncernen,

(ii) garantier eller andra krav som kan begränsa utdelningar eller andra kapitalfördelningar som betalas, eller lån eller förskott som görs eller betalas till (eller från) andra företag inom koncernen.

(b) Karaktären och omfattningen av vetorätter för icke-kontrollerande intressen som i betydande grad kan begränsa företagets förmåga att få åtkomst till eller använda koncernens tillgångar och reglera dess skulder (så som att ett moderföretag är skyldigt att reglera ett dotterföretags skulder innan det reglerar sina egna skulder eller att det krävs godkännande från icke-kontrollerande intressen för att få åtkomst till ett dotterföretags tillgångar eller för att reglera dess skulder).

▼M32

(c) Redovisade värden i koncernredovisningen för de tillgångar och skulder som dessa begränsningar är tillämpliga på.

Arten av de risker som är förknippade med företagets andelar i konsoliderade strukturerade företag

14 Företaget ska lämna upplysningar om villkoren för alla avtalsförpliktelser som kan kräva att moderföretaget eller dess dotterföretag ger finansiellt stöd till ett konsoliderat strukturerat företag, inbegripet händelser eller omständigheter som skulle kunna medföra en förlust för det rapporterande företaget (t.ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa tillgångar i det strukturerade företaget eller tillhandahålla finansiellt stöd).

15 Om ett moderföretag eller något av dess dotterföretag under rapporteringsperioden utan att ha en avtalsmässig förpliktelse har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett konsoliderat strukturerat företag (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av det strukturerade företaget) ska företaget lämna upplysningar om

(a) typen och storleken på det stöd som tillhandahållits, inbegripet omständigheter där moderföretaget eller dess dotterföretag har bistått det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd, och

(b) orsakerna till att stödet tillhandahålls.

16 Om ett moderföretag eller dess dotterföretag under rapporteringsperioden utan att ha avtalsmässiga förpliktelser har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett tidigare icke-konsoliderat strukturerat företag och tillhandahållandet av det stödet ledde till att företaget har ett bestämmande inflytande över det strukturerade företaget, ska företaget lämna en förklaring till relevanta faktorer som ledde till att beslutet fattades.

17 Företaget ska lämna upplysningar om alla planer som företaget för tillfället har att lämna finansiellt eller annat stöd till ett konsoliderat strukturerat företag, inbegripet planer att bistå det strukturerade företaget i att få finansiellt stöd.

Effekter av förändringar i ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag som inte leder till förlust av bestämmande inflytande

18 Företaget ska lägga fram en plan som visar effekterna av förändringar i ett moderföretags ägarintresse i ett dotterföretag vilka inte leder till en förlust av bestämmande inflytande över eget kapital hänförligt till moderföretagets ägare.

Konsekvenserna av förlust av bestämmande inflytande i ett dotterföretag under rapporteringsperioden

19 Företaget ska lämna upplysningar om eventuell vinst eller förlust beräknat i enlighet med punkt 25 i IFRS 10, och

(a) andelen av denna vinst eller förlust hänförlig till redovisning av kvarvarande innehav i det tidigare dotterföretaget till dess verkliga värde per det datum när bestämmande inflytande förloras, och

(b) den post eller de poster i rapporten i vilken vinsten eller förlusten redovisas (om den inte redovisas separat i rapporten).

▼**M38**

ANDELAR I ICKE-KONSOLIDERADE DOTTERFÖRETAG (INVESTMENTFÖRETAG)

19A Ett investmentföretag som, i enlighet med IFRS 10, ska tillämpa undantaget från konsolidering och i stället redovisa sina andelar i ett dotterföretag till verkligt värde via resultatet ska lämna uppgifter om detta.

19B För varje icke-konsoliderat dotterföretag ska investmentföretaget lämna upplysningar om följande:

(a) Dotterföretagets namn.

(b) Huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för dotterföretaget.

(c) Ägarandelen och, om de skiljer sig åt, andelen av de röstberättigande aktierna som innehas av investmentföretaget.

19C Om ett investmentföretag är moderföretag till ett annat investmentföretag ska moderföretaget dessutom lämna upplysningar enligt 19B a–c för investeringar som står under bestämmande inflytande av dess dotterföretag. Upplysningarna kan lämnas genom att inkludera dotterföretagets (eller dotterföretagens) finansiella rapporter som innehåller ovanstående uppgifter i moderföretagets finansiella rapporter.

19D Investmentföretaget ska lämna upplysningar om följande:

(a) Karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (t.ex. på grund av lånearrangemang, krav från tillsynsmyndigheter eller avtal) vad gäller ett icke-konsoliderat dotterföretags förmåga att överlåta medel i form av kontantutdelningar till investmentföretaget eller återbetala lån eller förskott som det icke-konsoliderade dotterföretaget fått av investmentföretaget.

(b) Alla aktuella åtaganden eller planer på att lämna finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat dotterföretag, inbegripet åtaganden eller planer att bistå dotterföretaget i att få finansiellt stöd.

19E Om ett investmentföretag eller något av dess dotterföretag under rapporteringsperioden utan att ha en avtalsmässig förpliktelse har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat dotterföretag (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av dotterföretaget eller bistått dotterföretaget i att erhålla finansiellt stöd) ska företaget lämna upplysningar om följande:

(a) Typen och storleken på det stöd som tillhandahållits till varje icke-konsoliderat dotterföretag.

(b) Orsakerna till att stödet tillhandahållits.

19F Investmentföretaget ska lämna upplysningar om villkoren för alla avtalsförpliktelser som kan kräva att företaget eller dess icke-konsoliderade dotterföretag ger finansiellt stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det har bestämmande inflytande över, inbegripet händelser eller omständigheter som skulle kunna medföra en förlust för det rapporterande företaget (t.ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa tillgångar i det strukturerade företaget eller tillhandahålla finansiellt stöd).

▼M38

19G Om ett investmentföretag eller dess icke-konsoliderade dotterföretag under rapporteringsperioden utan att ha avtalsmässiga förpliktelser har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det inte hade bestämmande inflytande över, och tillhandahållandet av det stödet ledde till att investmentföretaget fick ett bestämmande inflytande över det strukturerade företaget, ska investmentföretaget lämna en förklaring till relevanta faktorer som ledde till att beslutet om att ge stöd fattades.

▼M32

ANDELAR I SAMARBETSARRANGEMANG OCH INTRESSEFÖRETAG

20 Företaget ska lämna upplysningar som gör det möjligt för dem som använder dess finansiella rapporter att bedöma

(a) **karaktären, omfattningen och de finansiella effekterna av dess andel i samarbetsarrangemang och intresseföretag, inbegripet karaktären och effekterna av dess avtalsförhållande med andra investerare med gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över samarbetsarrangemang och intresseföretag (punkterna 21 och 22), och**

(b) **karaktären av och förändringar i de risker som är förknippade med andelar i joint ventures och intresseföretag (punkt 23).**

Karaktären, omfattningen och de finansiella effekterna av företagets andel i samarbetsarrangemang och intresseföretag

21 Företaget ska lämna följande upplysningar:

(a) För varje samarbetsarrangemang och intresseföretag som är av väsentlig betydelse för det rapporterande företaget

(i) namnet på samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget,

(ii) karaktären av företagets förbindelse med samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget (exempelvis genom att beskriva arten av samarbetsarrangemangets eller intresseföretagets verksamheter och om de är av strategisk betydelse för företagets verksamheter),

(iii) huvudsaklig verksamhetsort (och registreringsland om detta skiljer sig från den huvudsakliga verksamhetsorten) för samarbetsarrangemanget eller intresseföretaget,

(iv) andelen av ägarintresse eller deltagandeandel som innehas av företaget och, om de skiljer sig åt, andelen av de röstberättigande aktierna som företaget innehar (om tillämpligt).

(b) För varje joint venture och intresseföretag som är av väsentlig betydelse för det rapporterande företaget

(i) upplysning om huruvida investeringen i joint venture-företaget eller intresseföretaget värderas enligt kapitalandelsmetoden eller verkligt värde,

(ii) finansiell information i sammandrag om joint venture-företaget eller intresseföretaget enligt punkterna B12 och B13,

(iii) upplysning om huruvida joint venture-företaget eller intresseföretaget redovisas enligt kapitalandelsmetoden, verkligt värde av dess investering i joint venture-företaget eller intresseföretaget, om det finns ett noterat marknadspris för investeringen.

▼M32

(c) För finansiell information enligt punkt B16 om företagets investeringar i joint ventures och intresseföretag som enskilt är oväsentliga

(i) sammanlagda upplysningar för alla enskilt oväsentliga joint ventures och separat,

(ii) sammanlagda upplysningar för alla intresseföretag som är enskilt oväsentliga.

▼M38

21A Ett investmentföretag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 21 b–c.

▼M32

22 Företaget ska också lämna upplysningar om följande:

(a) Karaktären och omfattningen av betydande begränsningar (t.ex. på grund av lånearrangemang, krav från tillsynsmyndigheter eller avtal mellan investerare med gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över ett joint venture eller intresseföretag) vad gäller joint ventures eller intresseföretagens förmåga att överlåta medel till företaget i form av kontantutdelningar eller återbetala lån eller förskott som gjorts av företaget.

(b) Om de finansiella rapporterna för ett joint venture eller intresseföretag tillämpar kapitalandelsmetoden och upprättas för ett annat datum eller för en annan period än företagets

(i) datumet för rapporteringsperiodens slut för de finansiella rapporterna från joint venture-företaget eller intresseföretaget, och

(ii) orsaken till att ett annat datum eller en annan period används.

(c) Den oredovisade andelen av förluster för ett joint venture eller ett intresseföretag, både för rapporteringsperioden och kumulativt, om företaget har upphört att redovisa sin andel av förlusterna för joint venture-företaget eller intresseföretaget vid tillämpning av kapitalandelsmetoden.

Risker förknippade med företagets andelar i joint ventures och intresseföretag

23 Företaget ska lämna upplysningar om följande:

(a) Åtaganden som det har för sina joint ventures separat från värdet av övriga åtaganden i enlighet med punkterna B18–B20.

(b) I enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, såvida inte sannolikheten för en förlust är avlägsen, alla egna eventualförpliktelser avseende sina andelar i joint ventures eller intresseföretag (inklusive sin andel av gemensamma eventualförpliktelser tillsammans med andra investerare med gemensamt bestämmande eller betydande inflytande över joint ventures eller intresseföretag), separat från beloppet för andra eventualförpliktelser.

ANDELAR I ICKE-KONSOLIDERADE STRUKTURERADE FÖRETAG

24 Företaget ska lämna upplysningar som gör det möjligt för dem som använder dess finansiella rapporter att

(a) **förstå karaktären och omfattningen av dess andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag (punkterna 26–28), och**

(b) **bedöma karaktären av och förändringar i de risker som är förknippade med dess andelar i icke-konsoliderade företag (punkterna 29–31).**

▼M32

25 Den information som krävs enligt punkt 24 b innefattar information om företagets riskexponering på grund av dess engagemang i icke-konsoliderade strukturerade företag under tidigare perioder (t.ex. stöd till ett strukturerat företag), även om företaget inte längre har något avtalsenligt engagemang i det strukturerade företaget på balansdagen.

▼M38

25A Ett investmentföretag behöver inte lämna de upplysningar som krävs enligt punkt 24 för ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det har bestämmande inflytande över och för vilket det lämnar de upplysningar som krävs enligt punkterna 19A–19G.

▼M32

Typen av intressen

26 Företaget ska lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om sina andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag, inklusive, men inte begränsat till det strukturerade företagets karaktär, ändamål, storlek och verksamheter och hur det finansieras.

27 Om ett företag har stött ett icke-konsoliderat strukturerat företag för vilket det inte lämnar de upplysningar som krävs enligt punkt 29 (t.ex. därför att det inte har någon andel i det företaget på balansdagen) ska företaget lämna upplysningar om

(a) hur det har fastställt vilka strukturerade företag det har stött,

(b) *inkomst från dessa strukturerade företag* under rapporteringsperioden, inklusive en beskrivning av de inkomsttyper som redovisas, och

(c) redovisat värde (vid tiden för överlåtelsen) för alla överlåtna tillgångar för dessa strukturerade företag under rapporteringsperioden.

28 Företaget ska lämna de upplysningar som avses i punkt 27 b och c i tabellform, såvida inte en annan form är lämpligare, och klassificera sina stödverksamheter i relevanta kategorier (se punkterna B2–B6).

Typen av risker

29 Företaget ska i tabellform, såvida inte en annan form är lämpligare, lämna en sammanfattning av

(a) redovisade värden för tillgångar och skulder som redovisas i dess finansiella rapporter avseende dess andel i icke-konsoliderade strukturerade företag,

(b) poster i balansräkningen där dessa tillgångar och skulder redovisas,

(c) det värde som bäst återger företagets maximala exponering för förluster från sin andel i icke-konsoliderade strukturerade företag, inklusive hur den maximala exponeringen för förlust har bestämts. Om ett företag inte kan kvantifiera sin maximala exponering för förlust från sina andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag ska det upplysa om detta och om orsakerna,

▼M32

(d) en jämförelse av de redovisade värdena för företagets tillgångar och skulder som avser dess andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag och företagets maximala exponering för förlust från dessa företag.

30 Om ett företag under rapporteringsperioden utan att ha en avtalsmässig förpliktelse har lämnat finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag som det tidigare haft eller för tillfället har en andel i (t.ex. köpt tillgångar eller instrument som emitterats av det strukturerade företaget) ska företaget lämna upplysningar om

(a) typen och storleken på det stöd som tillhandahållits, inbegripet omständigheter där företaget har bistått det strukturerade företaget i att erhålla finansiellt stöd, och

(b) orsakerna till att stödet tillhandahålls.

31 Företaget ska lämna upplysningar om alla aktuella planer på att lämna finansiellt eller annat stöd till ett icke-konsoliderat strukturerat företag, inbegripet planer att bistå det strukturerade företaget i att få finansiellt stöd.

Bilaga A

Definitioner

Denna bilaga är en del av standarden.

inkomst från ett strukturerat företag Vid tillämpningen av denna standard inbegriper, utan att vara begränsad till detta, inkomst från ett **strukturerat företag** återkommande och icke-återkommande avgifter, ränta, utdelningar, vinster eller förluster från omvärdering eller borttagande från balansräkningen av andelar i strukturerade företag samt vinster eller förluster från överlåtelse av tillgångar och skulder till det strukturerade företaget.

andel i annat företag Vid tillämpningen av denna standard avser andel i ett annat företag avtalsenliga och ej avtalsenliga engagemang som exponerar företaget för variabiliteten i avkastningarna från det andra företagets resultat. En andel i ett annat företag kan styrkas av exempelvis innehav av egetkapital- eller skuldinstrument samt andra former av engagemang så som tillhandahållande av finansiering, likviditetsstöd, minskning av kreditrisk och garantier. Det inbegriper de medel varigenom ett företag har bestämmande eller gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över ett annat företag. Ett företag har inte nödvändigtvis ett intresse i ett annat företag enbart på grund av ett sedvanligt förhållande mellan kund och leverantör.

Punkterna B7–B9 ger ytterligare information om andelar i andra företag.

▼M32

	Variabilitet i avkastningen förklaras i punkterna B55–B57 i IFRS 10.
strukturerat företag	Ett företag som har utformats så att rösträtter och liknande rättigheter inte är den dominerande faktorn för fastställandet av vem som har det bestämmande inflytandet, exempelvis när alla rösträtter avser enbart förvaltningsuppgifter och de berörda verksamheterna styrs genom avtalsbestämmelser. Ytterligare information om strukturerade företag finns i punkterna B22–B24.

▼M38

Följande begrepp definieras i IAS 27 (i dess ändrade lydelse från 2011), IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011), IFRS 10 och IFRS 11 *Samarbetsarrangemang* och används i denna standard med de innebörder som anges i dessa standarder:

— intresseföretag

— koncernredovisning

— bestämmande inflytande över ett företag

— kapitalandelsmetoden

— koncern

— investmentföretag

— samarbetsarrangemang

▼M32

— gemensamt bestämmande inflytande

— gemensam verksamhet

— joint venture

— innehav utan bestämmande inflytande

— moderföretag

— vetorätt

— relevanta verksamheter

— separata finansiella rapporter

— separat instrument

— betydande inflytande

— dotterföretag.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en del av standarden. Den beskriver tillämpningen av punkterna 1–31 och har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

B1 Exemplen i bilagan beskriver hypotetiska situationer. Även om vissa aspekter kan förekomma i verkliga sakförhållanden måste alla relevanta fakta och omständigheter i ett visst sakförhållande bedömas vid tillämpning av IFRS 12.

▼**M32**

AGGREGATION (PUNKT 4)

B2 Företaget ska beroende på omständigheterna avgöra hur pass detaljerade uppgifter det ska lämna för att uppfylla kraven i denna standard, vilken tonvikt det ska lägga på olika aspekter av kraven och hur det sammanställer information för att visa på den övergripande bilden utan att kombinera olika typer av information. Det är viktigt att uppnå en balans mellan risken att tynga de finansiella rapporterna med alltför detaljerade uppgifter som kan vara mindre värdefulla för användarna av finansiella rapporter och risken att viktig information döljs till följd av en alltför hög aggregationsnivå.

B3 Företaget får sammanställa de upplysningar som krävs enligt denna standard för andelar i liknande företag om sammanställningen överensstämmer med upplysningssyftet och kraven i punkt B4 och inte fördunklar den information som lämnas. Företaget ska upplysa om hur det har sammanställt sina andelar i liknande företag.

B4 Företaget ska lämna separata upplysningar för andelar i

(a) dotterföretag,

(b) joint ventures,

(c) gemensamma verksamheter,

(d) intresseföretag, och

(e) icke-konsoliderade strukturerade företag.

B5 När ett företag beslutar om huruvida upplysningar ska aggregeras ska det beakta kvantitativ och kvalitativ information om de skilda risk- och avkastningsegenskaper för varje företag som det överväger att aggregera och respektive företags betydelse för det rapporterande företaget. Företaget ska lämna upplysningarna på ett sådant sätt att karaktären och omfattningen av dess andelar i dessa andra företag tydligt framgår för dem som använder de finansiella rapporterna.

B6 Exempel på aggregeringsnivåer som kan vara lämpliga för de företagskategorier som anges i punkt B4 är

(a) typ av verksamhet (t.ex. ett forsknings- och utvecklingsföretag, värdepapperisering för ett kreditkortsföretag med stående lånekredit),

(b) industriklassificering,

(c) geografi (t.ex. land eller region).

ANDELAR I ANDRA FÖRETAG

B7 Med en andel i ett annat företag avses avtalsenliga och ej avtalsenliga engagemang som exponerar det rapporterande företaget för variabiliteten i avkastningarna från det andra företagets resultat. Beaktande av ändamålet och utformningen av det andra företaget kan vara till hjälp för det rapporterande företaget vid bedömningen av om det har en andel i företaget och om det är skyldigt att lämna upplysningar enligt denna standard. I bedömningen ska företaget beakta de risker som det andra företaget utformats att ge upphov till och de risker som det andra företaget utformats att vidarebefordra till det rapporterande företaget och andra parter.

▼**M32**

B8 Ett rapporterande företag brukar vara exponerat för variabilitet i avkastningen från det andra företagets resultat genom att inneha instrument (t.ex. egetkapital- eller skuldinstrument som emitterats av det andra företaget) eller ha ett annat engagemang som absorberar variabiliteten. Anta exempelvis att ett strukturerat företag innehar en låneportfölj. Det strukturerade företaget erhåller en kreditswapp från ett annat företag (det rapporterande företaget) för att skydda sig mot försummade betalningar av ränta och kapitalbelopp för lånen. Det rapporterande företaget har ett engagemang som exponerar det för variabiliteten i avkastningarna från det strukturerade företagets resultat eftersom kreditswappen absorberar variabiliteten i avkastningarna från det strukturerade företaget.

B9 Vissa instrument är utformade för att överföra risk från ett rapporterande företag till ett annat företag. Sådana instrument ger upphov till variabilitet i avkastningarna från det andra företaget men brukar vanligtvis inte exponera det rapporterande företaget för variabilitet i avkastningarna från det andra företagets resultat. Anta till exempel att ett strukturerat företag etablerats för att ge investeringsmöjligheter för investerare som önskar exponera sig för företaget Z:s kreditrisk (företaget Z är inte relaterat till någon part som är engagerad i arrangemanget). Det strukturerade företaget erhåller finansiering genom att till dessa investerare emittera obligationer som är knutna till företaget Z:s kreditrisk (kreditlänkade obligationer) och använder inkomsterna till att investera i en portfölj med riskfria värdepapper. Det strukturerade företaget exponeras för företaget Z:s kreditrisk genom att inleda en kreditswappstransaktion med en swappmotpart. Kreditswappen överför företaget Z:s kreditrisk till det strukturerade företaget mot en avgift som betalas av swappmotparten. Investerarna i det strukturerade företaget får en högre avkastning som avspeglar både det strukturerade företagets avkastning från sin värdepappersportfölj och kreditswappavgiften. Swappmotparten har inget engagemang i det strukturerade företaget som exponerar det för variabiliteten i avkastningarna på det strukturerade företagets resultat eftersom kreditswappen överför variabiliteten till det strukturerade företaget, i stället för att absorbera variabiliteten i det strukturerade företagets resultat.

FINANSIELL INFORMATION I SAMMANDRAG OM DOTTERFÖRETAG, JOINT VENTURES OCH INTRESSEFÖRETAG (PUNKTERNA 12 OCH 21)

B10 För varje dotterföretag som har icke-kontrollerande intressen som är väsentliga för det rapporterade företaget ska detta företag lämna upplysningar om

(a) utdelningar betalade till icke-kontrollerande intressen,

(b) finansiell information i sammandrag om tillgångar, skulder, resultat och kassaflöden i dotterföretaget som gör det möjligt för användarna att förstå den andel som icke-kontrollerande intressen har i koncernens verksamheter och kassaflöden. Informationen kan inbegripa men är inte begränsat till exempelvis omsättningstillgångar, anläggningstillgångar, kortfristiga skulder, långfristiga skulder, inkomst, resultat och summa totalresultat.

B11 Den finansiella information i sammandrag som krävs enligt punkt B10 b ska vara värden före interna elimineringar.

▼**M32**

B12 För varje joint venture och intresseföretag som är av väsentlig betydelse för det rapporterande företaget ska företaget lämna upplysningar om

(a) utdelningar som mottagits från joint venture-företaget eller intresseföretaget,

(b) finansiell information i sammandrag om joint venture-företaget eller intresseföretaget (se punkterna B14 och B15) inklusive, men inte begränsat till

(i) omsättningstillgångar,

(ii) anläggningstillgångar,

(iii) kortfristiga skulder,

(iv) långfristiga skulder,

(v) inkomst,

(vi) resultat för kvarvarande verksamheter,

(vii) resultat efter skatt för avvecklade verksamheter,

(viii) övrigt totalresultat,

(ix) summa totalresultat.

B13 Förutom den finansiella informationen i sammandrag som krävs enligt punkt B12 ska ett företag för varje joint venture som är väsentligt för det rapporterande företaget lämna upplysningar om värdet av

(a) kassa och bank och andra likvida medel som inbegrips i punkt B12 b i,

(b) kortfristiga finansiella skulder (exklusive leverantörsskulder och andra skulder samt avsättningar) som inbegrips i punkt B12 b iii,

(c) långfristiga finansiella skulder (exklusive leverantörsskulder och andra skulder samt avsättningar) som inbegrips i punkt B12 b iv,

(d) avskrivningar och amorteringar,

(e) ränteintäkter,

(f) räntekostnader,

(g) skattekostnader eller skatteintäkter.

B14 Den finansiella information i sammandrag som lämnas i enlighet med punkterna B12 och B13 ska vara de värden som ingår i bokslutet enligt IFRS för joint venture-företaget eller intresseföretaget (inte företagets andel av dessa belopp). Om företaget redovisar sin andel i joint venture-företaget eller intresseföretaget enligt kapitalandelsmetoden gäller följande:

(a) De värden som ingår i bokslutet enligt IFRS för joint venture-företaget eller intresseföretaget ska justeras så att de avspeglar de justeringar som företaget gjort när det tillämpade kapitalandelsmetoden, exempelvis justeringar av det verkliga värdet vid tiden för förvärvet och justeringar för skillnader i redovisningsprinciper.

(b) Företaget ska tillhandahålla en avstämning av den finansiella informationen i sammandrag i förhållande till det redovisade värdet av dess andelar i joint venture-företaget eller intresseföretaget.

▼M32

B15 En företag får lämna den finansiella information i sammandrag som krävs enligt punkterna B12 och B13 på grundval av joint venture-företagets eller intresseföretagets finansiella rapporter om

(a) företaget värderar sin andel i joint venture-företaget eller intresseföretaget till verkligt värde i enlighet med IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011), och

(b) joint venture-företaget eller intresseföretaget inte upprättar bokslut enligt IFRS och det skulle vara opraktskt eller leda till oskäliga kostnader att upprätta bokslutet på den grunden.

I så fall ska företaget lämna upplysningar på grundval av den finansiella information i sammandrag som det har upprättat.

B16 Ett företag ska lämna sammanlagda upplysningar om det redovisade värdet av dess andelar i alla enskilt oväsentliga joint ventures eller intresseföretag som det redovisar enligt kapitalandelsmetoden. Företaget ska också lämna upplysningar separat om det sammanlagda värdet av dess andel i dessa joint ventures eller intresseföretags

(a) resultat för kvarvarande verksamheter,

(b) resultat efter skatt för avvecklade verksamheter,

(c) övrigt totalresultat,

(d) summa totalresultat.

Företaget ska lämna dessa upplysningar separat för joint ventures och intresseföretag.

▼M59

B17 Om ett företags andel i ett dotterföretag, ett joint venture eller ett intresseföretag (eller en del av dess andel i ett joint venture eller intresseföretag) är klassificerad (eller ingår i en avyttringsgrupp som är klassificerad) som att den innehas för försäljning i enlighet med IFRS 5, är företaget inte skyldigt att lämna finansiell information i sammandrag för det dotterföretaget, joint venture-företaget eller intresseföretaget i enlighet med punkterna B 10–B 16.

▼M32

ÅTAGANDEN FÖR JOINT VENTURES (PUNKT 23 A)

B18 Ett företag ska lämna upplysningar om de sammanlagda åtaganden det har gjort men inte redovisat på balansdagen (inklusive dess andel av åtaganden som gjorts tillsammans med andra investerare med gemensamt bestämmande inflytande i ett joint venture) avseende dess andelar i joint ventures. Åtagandena är sådana som kan ge upphov till ett framtida utflöde av likvida medel eller andra resurser.

B19 Oredovisade åtaganden som kan ge upphov till ett framtida utflöde av likvida medel eller andra resurser, inklusive följande:

(a) Oredovisade åtaganden som kan bidra med medel eller resurser till följd av exempelvis

(i) bolagsordning eller förvärvsavtal för ett joint venture (som t.ex. kräver att ett företag bidrar med medel under en viss period),

(ii) kapitalintensiva projekt som ett joint venture åtagit sig,

(iii) ovillkorliga köpskyldigheter, som innefattar anskaffning av utrustning, lager eller tjänster som ett företag har åtagit sig att köpa från eller för ett joint venture,

▼M32

(iv) oredovisade åtaganden att tillhandahålla lån eller annat finansiellt stöd till ett joint venture,

(v) oredovisade åtaganden om att bidra med resurser till ett joint venture, t.ex. tillgångar eller tjänster,

(vi) andra icke-uppsägningsbara och oredovisade åtaganden avseende ett joint venture.

(b) Oredovisade åtaganden att förvärva en annan parts ägarintresse (eller en del av detta ägarintresse) i ett joint venture om en viss händelse inträffar eller inte inträffar i framtiden.

B20 Kraven och exemplen i punkterna B18 och B19 illustrerar några av de typer av upplysningar som krävs enligt punkt 18 och IAS 24 *Upplysningar om närstående*.

ANDELAR I ICKE-KONSOLIDERADE STRUKTURERADE FÖRETAG (PUNKTERNA 24–31)

Strukturerade företag

B21 Ett strukturerat företag är ett företag som har utformats så att rösträtter och liknande rättigheter inte är den dominerande faktor som avgör vem som har det bestämmande inflytandet i företaget, exempelvis när alla rösträtter avser enbart förvaltningsuppgifter och de berörda verksamheterna styrs genom avtalsbestämmelser.

B22 Ett strukturerat företag har ofta vissa eller samtliga av följande egenskaper:

(a) Begränsade verksamheter.

(b) Ett begränsat och väldefinierat syfte, t.ex. att genomföra ett leasingavtal på ett skatteeffektivt sätt, genomföra ett forsknings- eller utvecklingsprojekt, tillhandahålla kapitalanskaffning eller finansiering till ett företag eller ge investerare investeringsmöjligheter genom att överföra risker och belöningar förenade med det strukturerade företagets tillgångar till investerare.

(c) Otillräckligt eget kapital för att göra det möjligt för det strukturerade företaget att finansiera sina verksamheter utan oprioriterat finansiellt stöd.

(d) Finansiering i form av flera avtal med investerare som skapar koncentrationer av kreditrisker eller andra risker (tranches).

B23 Exempel på företag som betraktas som strukturerade företag inbegriper, men är inte begränsat till, följande:

(a) Värdepapperiseringsinstrument.

(b) Finansiering med bakomliggande tillgångar.

(c) Vissa investeringsfonder.

B24 Ett företag vars bestämmande inflytande avgörs av rösträtter är inte ett strukturerat företag helt enkelt därför att det exempelvis får medel från tredje part efter en omstrukturering.

Typen av risker från andelar i icke-konsoliderade företag (punkterna 29–31)

B25 Förutom den information som krävs enligt punkterna 29–31 ska ett företag lämna de ytterligare upplysningar som krävs för att uppfylla upplysningssyftet i punkt 24 b.

▼M32

B26 Exempel på ytterligare information som beroende på omständigheterna kan vara relevant för bedömningen av de risker som ett företag är exponerat för när det har en andel i ett icke-konsoliderat strukturerat företag är följande:

(a) Villkor för ett arrangemang som kan kräva att företaget ger finansiellt stöd till ett icke-konsoliderat företag (t.ex. likviditetsbestämmelser eller kreditvärderingar som utlöser förpliktelser att köpa det strukturerade företagets tillgångar eller tillhandahålla finansiellt stöd), inklusive

(i) en beskrivning av händelser eller omständigheter som skulle kunna exponera det rapporterande företaget för en förlust,

(ii) om det finns några skyldigheter som skulle kunna begränsa skyldigheten,

(iii) om det finns andra parter som tillhandahåller finansiellt stöd och i så fall hur det rapporterande företagets skyldigheter rangordnas i förhållande till dessa parters skyldigheter.

(b) Förluster för företaget under rapporteringsperioden som avser dess andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag.

(c) De typer av inkomst som företaget uppburit under rapporteringsperioden från sina andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag.

(d) Huruvida företaget är skyldigt att absorbera förluster från ett icke-konsoliderat strukturerat företag före andra parter, den maximala gränsen för sådana förluster för företaget och (om relevant) rangordningen och värdena för potentiella förluster som bärs av parter vars andelar rangordnas lägre än företagets andelar i det icke-konsoliderade strukturerade företaget.

(e) Information om likviditetsbestämmelser, garantier eller andra åtaganden gentemot tredje part som kan påverka det verkliga värdet eller risken för företagets andelar i icke-konsoliderade strukturerade företag.

(f) Alla svårigheter som ett icke-konsoliderat strukturerat företag har haft att finansiera sina verksamheter under rapporteringsperioden.

(g) I relation till finansieringen av det icke-konsoliderade strukturerade företaget, finansieringsformerna (t.ex. företagscertifikat eller medelfristiga skuldförbindelser) och deras vägda genomsnittliga livslängd. Den informationen kan inbegripa analys av löptider för tillgångar och finansiering av ett icke-konsoliderat strukturerat företag om det företaget har långsiktiga tillgångar som finansieras med kortsiktigare medel.

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en del av standarden och har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

C1 Företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼**M37**

C1A *Koncernredovisning, samarbetsarrangemang och upplysningar om andelar i andra företag: övergångsriktlinjer* (ändringar i IFRS 10, IFRS 11 och IFRS 12), som utfärdades i juni 2012, innebar att punkterna C2A–C2B lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget tillämpar IFRS 12 för en tidigare period ska det tillämpa dessa ändringar för den tidigare perioden.

▼**M38**

C1B *Investmentföretag* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 27), som utfärdades i oktober 2012, innebar att punkt 2 och bilaga A ändrades och att punkterna 9A–9B, 19A–19G, 21A och 25A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidig tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar dessa ändringar tidigare ska det lämna upplysning om detta och tillämpa alla ändringar som ingår i *Investmentföretag* samtidigt.

▼**M51**

C1C *Investmentföretag: Tillämpning av konsolideringsundantaget* (ändringar i IFRS 10, IFRS 12 och IAS 28), som utfärdades i december 2014, innebar att punkt 6 ändrades. Ett företag ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2016 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M59**

C1D Genom *den årliga förbättringscykeln 2014–2016 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2016, lades punkt 5 A till och punkt B 17 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2017 eller senare.

▼**M32**

C2 Företag rekommenderas att lämna de upplysningar som krävs enligt denna standard tidigare än räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om företaget lämnar vissa av de upplysningar som krävs enligt denna standard behöver det inte uppfylla alla krav i denna standard eller tillämpa IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (i dess ändrade lydelse från 2011) och IAS 28 (i dess ändrade lydelse från 2011) tidigare.

▼**M37**

C2A Upplysningskraven i denna IFRS behöver inte tillämpas för någon redovisad period som inleds före det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår då IFRS 12 tillämpas.

C2B Upplysningskraven i punkterna 24–31 och motsvarande vägledning i punkterna B21–B26 i denna IFRS behöver inte tillämpas för någon redovisad period som inleds före det första räkenskapsår då IFRS 12 tillämpas.

▼**M32**

HÄNVISNINGAR TILL IFRS 9

C3 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 ska alla hänvisningar till IFRS 9 tolkas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*.

▼M33

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 13

Värdering till verkligt värde

SYFTE

1 I denna International Financial Reporting Standard (IFRS)

(a) **definieras *verkligt värde*,**

(b) **fastställs en ram för värdering till verkligt värde i en och samma standard, och**

(c) **krävs upplysningar om värderingar till verkligt värde.**

2 Verkligt värde är en marknadsbaserad värdering, inte en företagsspecifik värdering. För vissa tillgångar och skulder är det möjligt att observerbara marknadstransaktioner eller marknadsinformation finns tillgängliga. För andra tillgångar och skulder är det möjligt att observerbara marknadstransaktioner eller marknadsinformation inte finns tillgängliga. Syftet med en värdering till verkligt värde är dock i båda fallen detsamma: att uppskatta priset vid värderingstidpunkten för försäljning av tillgången eller överlåtelse av skulden genom en *ordnad transaktion* mellan *marknadsaktörer* under aktuella marknadsförhållanden (dvs. ett ”*exit price*” vid värderingstidpunkten sett från den marknadsaktörs perspektiv som innehar tillgången eller skulden).

3 När priset för en identisk tillgång eller skuld inte är observerbart värderar företaget det verkliga värdet genom en annan värderingsteknik som maximerar användningen av tillämpliga *observerbara indata* och minimerar användningen av *icke observerbara indata*. Eftersom verkligt värde är en marknadsbaserad värdering görs den med de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden, inbegripet antaganden om risk. När det verkliga värdet värderas är det därför inte relevant om företaget har för avsikt att inneha en tillgång eller reglera eller på annat sätt fullgöra en skuld.

4 Definitionen av verkligt värde är inriktad på tillgångar och skulder eftersom värderingarna i redovisningen huvudsakligen rör dem. Dessutom ska denna standard tillämpas på ett företags egetkapitalinstrument som värderas till verkligt värde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

5 Denna standard tillämpas när en annan IFRS kräver eller tillåter värderingar till verkligt värde eller upplysningar om värderingar till verkligt värde (och värderingar, såsom verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning, vilka är baserade på verkligt värde eller upplysningar om dessa värderingar), med undantag för vad som anges i punkterna 6 och 7.

▼M54

6 Värderingen och de upplysningar som krävs enligt denna standard ska inte tillämpas på följande:

▼M33

(a) Aktierelaterade ersättningar inom tillämpningsområdet för IFRS 2, *Aktierelaterade ersättningar*.

▼M54

(b) Leasingtransaktioner som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16 *Leasingavtal*.

▼M33

(c) Värderingar som har vissa likheter med verkligt värde men inte är verkligt värde, som nettoförsäljningsvärde i IAS 2, *Varulager*, eller nyttjandevärde i IAS 36, *Nedskrivningar*.

▼**M33**

7 Upplysningskraven i denna standard är inte tillämpliga på följande:

(a) Förvaltningstillgångar som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 19, *Ersättningar till anställda*.

(b) Pensionsstiftelsers investeringar som värderas till verkligt värde i enlighet med IAS 26, *Redovisning av pensionsstiftelser*.

(c) Tillgångar för vilka återvinningsvärdet är det verkliga värdet efter avdrag för kostnader vid försäljning/utrangering i enlighet med IAS 36.

8 Den ram för värdering till verkligt värde som beskrivs i denna standard gäller både första och efterföljande värdering om verkligt värde krävs eller är tillåtet enligt andra IFRS.

VÄRDERING

Definition av verkligt värde

9 I denna standard definieras verkligt värde som det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer.

10 I punkt B2 beskrivs det övergripande tillvägagångssättet för värdering till verkligt värde.

Tillgången eller skulden

11 En värdering till verkligt värde avser en viss tillgång eller skuld. När det verkliga värdet värderas ska därför företaget ta hänsyn till tillgångens eller skuldens karaktärsdrag, om marknadsaktörerna vid värderingstidpunkten skulle beakta dessa karaktärsdrag vid prissättningen av tillgången eller skulden. Sådana karaktärsdrag är exempelvis följande:

(a) **Tillgångens skick och plats.**

(b) **Eventuella begränsningar för försäljning eller användning av tillgången.**

12 Effekten på värderingen som uppkommer på grund av ett särskilt karaktärsdrag kommer at vara olika beroende på hur detta karaktörsdrag skulle beaktas av marknadsaktörerna.

13 Den tillgång eller skuld som värderas till verkligt värde kan vara något av följande:

(a) En fristående tillgång eller skuld (t.ex. ett finansiellt instrument eller en icke-finansiell tillgång).

(b) En grupp av tillgångar, en grupp av skulder eller en grupp av tillgångar och skulder (t.ex. en kassagenererande enhet eller verksamhet).

14 Huruvida en tillgång eller skuld är en fristående tillgång eller skuld, en grupp av tillgångar, en grupp av skulder eller en grupp av tillgångar och skulder beror för redovisnings- eller upplysningsändamål på dess *beräkningsenhet*. Beräkningsenheten för tillgången eller skulden ska fastställas i enlighet med den IFRS som kräver eller tillåter värderingen till verkligt värde, med undantag av vad som anges i denna standard.

▼M33

Transaktionen

15 **En värdering till verkligt värde förutsätter att tillgången eller skulden vid värderingstidpunkten säljs respektive överlåts i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden.**

16 **En värdering till verkligt värde förutsätter att den transaktion genom vilken tillgången säljs eller skulden överlåts äger rum antingen**

(a) **på *huvudmarknaden* för tillgången eller skulden, eller**

(b) **i avsaknad av en huvudmarknad, på den *mest fördelaktiga marknaden* för tillgången eller skulden.**

17 Ett företag behöver inte företa någon omfattande undersökning av alla möjliga marknader för att identifiera huvudmarknaden, eller i avsaknad av en huvudmarknad, den mest fördelaktiga marknaden, men företaget ska beakta all information som rimligen är tillgänglig. Såvida det inte föreligger belägg för motsatsen utgår man från att den marknad där företaget normalt skulle gå in i en transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden är huvudmarknaden eller, i avsaknad av en huvudmarknad, den mest fördelaktiga marknaden.

18 Om det finns en huvudmarknad för tillgången eller skulden ska värderingen till det verkliga värdet motsvara priset på denna marknad (vare sig priset är direkt observerbart eller beräknat med hjälp av en annan värderingsteknik), även om priset på en annan marknad kan vara mer fördelaktigt vid värderingstidpunkten.

19 Företaget ska ha tillgång till huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) vid värderingstidpunkten. Eftersom olika företag (och verksamheter inom dessa företag) med olika verksamhet kan ha tillgång till olika marknader, kan huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för samma tillgång eller skuld vara olika för olika företag (och verksamheter inom dessa företag). Därför ska huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) bestämmas utifrån företagets perspektiv. Därigenom kan det finnas skillnader mellan och bland företag med olika verksamhet.

20 Även om ett företag ska ha tillgång till marknaden måste företaget inte kunna sälja den bestämda tillgången eller överlåta den bestämda skulden vid värderingstidpunkten för att det verkliga värdet ska kunna värderas på grundval av priset på denna marknad.

21 Även om det inte finns någon observerbar marknad som kan ge prisinformation om försäljningen av en tillgång eller överlåtelsen av en skuld vid värderingstidpunkten, ska en värdering till verkligt värde förutsätta att en transaktion äger rum vid denna tidpunkt, sett från den marknadsaktörs perspektiv som innehar tillgången eller skulden. Denna antagna transaktion ger en grund för beräkningen av priset för försäljning av tillgången eller överlåtelse av skulden.

Marknadsaktörer

22 **Ett företag ska värdera en tillgång eller skuld till det verkliga värdet med hjälp av de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättningen av tillgången eller skulden, under förutsättning att marknadsaktörerna agerar i sitt ekonomiska intresse.**

▼M33

23 När dessa antaganden tas fram behöver inte företaget identifiera bestämda marknadsaktörer. Företaget ska snarare fastställa karaktärsdrag som särskiljer marknadsaktörerna i allmänhet, med beaktande av faktorer som är utmärkande för

(a) tillgången eller skulden,

(b) huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, och

(c) de marknadsaktörer med vilka företaget skulle gå in i en transaktion på denna marknad.

Priset

24 Det verkliga värdet är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelsen av en skuld genom en ordnad transaktion på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) under aktuella marknadsförhållanden (”exit price”), oavsett om priset är direkt observerbart eller beräknat med hjälp av en annan värderingsteknik.

25 Priset på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) som används för att värdera tillgången eller skulden till det verkliga värdet ska inte justeras för *transaktionskostnader*. Transaktionskostnader ska redovisas i enlighet med andra IFRS. Transaktionskostnader är inte ett karaktärsdrag för en tillgång eller skuld. De är snarare utmärkande för en transaktion och är olika beroende på hur ett företag genomför en transaktion med tillgången eller skulden.

26 Transaktionskostnader omfattar inte *transportkostnader*. Om platsen är ett karaktärsdrag för tillgången (vilket kan vara fallet i fråga om exempelvis en råvara), ska priset på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) justeras för de eventuella kostnaderna för transport av tillgången från dess nuvarande plats till denna marknadsplats.

Tillämpning på icke-finansiella tillgångar

Den maximala och bästa användningen av icke-finansiella tillgångar

27 En värdering av en icke-finansiell tillgång till dess verkliga värde beaktar marknadsaktörens förmåga att generera ekonomiska fördelar genom att använda tillgången på det *maximala och bästa* sättet eller genom att sälja den till en annan marknadsaktör som skulle använda den på maximalt och bästa sätt.

28 Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång ska samtidigt vara fysiskt möjlig, laglig och finansiellt genomförbar, enligt följande:

(a) För fysiskt möjlig användning beaktas de fysiska egenskaper hos tillgången som marknadsaktörerna skulle beakta vid prissättningen av tillgången (t.ex. en fastighets läge eller storlek).

(b) För laglig användning beaktas de eventuella rättsliga begränsningarna för användning av tillgången som marknadsaktörerna skulle beakta vid prissättningen av tillgången (t.ex. de stadsplaneringsbestämmelser som gäller fastigheten).

(c) För finansiellt genomförbar användning beaktas om en fysiskt möjlig och laglig användning av tillgången genererar tillräckliga inkomster eller kassaflöde (med beaktande av kostnaderna för att ställa om tillgången till denna användning) för att ge den avkastning på investeringen som marknadsaktörerna skulle kräva av en investering i denna tillgång som används på det sättet.

▼M33

29 Vad som är maximal och bästa användning avgörs utifrån marknadsaktörernas perspektiv, även om företaget vill se en annan användning. Företagets nuvarande användning av en icke-finansiell tillgång förutsätts dock vara den maximala och bästa användningen, såvida inte marknaden eller andra faktorer tyder på att en annan användning från marknadsaktörernas sida skulle maximera tillgångens värde.

30 Av konkurrensskäl eller av andra skäl kan ett företag välja att inte använda en förvärvad icke-finansiell tillgång aktivt eller välja att inte använda tillgången på det maximala och bästa sättet. Det kan exempelvis gälla en förvärvad immateriell tillgång som företaget planerar att använda defensivt genom att hindra andra från att använda den. Icke desto mindre ska företaget värdera en icke-finansiell tillgång till dess verkliga värde med antagande av att den används på maximalt och bästa sätt av marknadsaktörerna.

Värderingsantagande för icke-finansiella tillgångar

31 Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång är det värderingsantagande som används för att värdera tillgången till dess verkliga värde, enligt följande:

(a) Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång skulle kunna ge marknadsaktörerna det maximala värdet genom att den används i kombination med andra tillgångar som en grupp (så som de har installerats eller på annat sätt ställts in för att användas) eller i kombination med andra tillgångar och skulder (t.ex. en verksamhet).

(i) Om den maximala och bästa användningen av tillgången innebär att den används i kombination med andra tillgångar, eller med andra tillgångar och skulder, är tillgångens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid en aktuell transaktion för försäljning av tillgången, under förutsättning att tillgången används med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder och att dessa tillgångar och skulder (dvs. dess kompletterande tillgångar och hänförliga skulder) är tillgängliga för marknadsaktörerna.

(ii) Skulder som är förknippade med tillgången eller med de kompletterande tillgångarna är bland annat skulder som finansierar rörelsekapital, men inte skulder som används för att finansiera andra tillgångar än de som ingår i gruppen av tillgångar.

(iii) Antaganden om den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång ska vara konsekventa för alla tillgångarna (för vilka maximal och bästa användning är tillämplig) i den grupp av tillgångar eller grupp av tillgångar och skulder inom vilken tillgången skulle användas.

(b) Den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång skulle fristående kunna ge maximalt värde åt marknadsaktörerna. Om en fristående användning av tillgången är den maximala och bästa är tillgångens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid en aktuell transaktion för försäljning av tillgången till marknadsaktörer som skulle använda tillgången separat.

▼M33

32 Värderingen av en icke-finansiell tillgång till det verkliga värdet förutsätter att tillgången säljs i överensstämmelse med den beräkningsenhet som anges i andra IFRS (vilket kan vara en enskild tillgång). Detta gäller även då värderingen till verkligt värde förutsätter att den maximala och bästa användningen av tillgången är i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder, eftersom en värdering till verkligt värde förutsätter att marknadsaktören redan har de kompletterande tillgångarna och hänförliga skulderna.

33 I punkt B3 beskrivs tillämpningen av värderingsantagandet för icke-finansiella tillgångar.

Tillämpning på skulder och företagets egetkapitalinstrument

Allmänna principer

34 En värdering till verkligt värde förutsätter att en finansiell eller icke-finansiell skuld eller företagets egetkapitalinstrument (t.ex. egetkapitalinstrument som utfärdas som ersättning i ett rörelseförvärv) överlåts till en marknadsaktör vid värderingstidpunkten. Överlåtelsen av en skuld eller företagets egetkapitalinstrument förutsätter följande:

(a) **En skuld skulle även fortsättningsvis vara utestående och motparten skulle behöva fullgöra förpliktelsen. Skulden skulle inte regleras med motparten eller på annat sätt utsläckas vid värderingstidpunkten.**

(b) **Ett företags egetkapitalinstrument skulle vara utestående och motparten skulle ta på sig de rättigheter och skyldigheter som är förknippade med instrumentet. Instrumentet skulle inte upphöra eller på annat sätt utsläckas vid värderingstidpunkten.**

35 Även om det inte finns någon observerbar marknad som kan ge prisinformation om överlåtelsen av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument (t.ex. därför att avtalsenliga eller andra rättsliga begränsningar förhindrar överlåtelsen av sådana poster), kan det finnas en observerbar marknad för sådana poster om de innehas av andra parter som tillgångar (t.ex. en företagsobligation eller en köpoption på företagets aktier).

36 I varje fall ska företaget maximera användningen av tillämpliga observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata för att infria målsättningen med en värdering till verkligt värde, nämligen att uppskatta priset vid värderingstidpunkten för att överlåta skulden eller egetkapitalinstrumentet genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden.

Skulder och egetkapitalinstrument som innehas som tillgångar av andra parter

37 När ett noterat pris för överlåtelsen av en identisk eller liknande skuld eller företagets egetkapitalinstrument inte finns tillgängligt och den identiska posten innehas som tillgång av en annan part, ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde sett utifrån perspektivet av den marknadsaktör som vid värderingstidpunkten innehar den identiska posten som tillgång.

38 I sådana fall ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde på följande sätt:

(a) Enligt det noterade priset på en *aktiv marknad* för en identisk post som innehas som tillgång av en annan part, om priset är tillgängligt.

▼M33

(b) Om detta pris inte är tillgängligt, enligt andra observerbara indata, exempelvis det noterade priset på en marknad som inte är aktiv för en identisk post som innehas som tillgång av en annan part.

(c) Om de observerbara priserna i (a) och (b) inte är tillgängliga, med hjälp av en annan värderingsteknik, såsom

(i) en *avkastningsvärdeansats* (t.ex. en nuvärdesteknik som beaktar de framtida kassaflöden som en marknadsaktör kan förvänta sig från innehavet av skulden eller egetkapitalinstrumentet, se punkterna B10 och B11),

(ii) en *marknadsansats* (t.ex. med användning av noterade priser för liknande skulder eller egetkapitalinstrument som innehas som tillgångar av andra parter, se punkterna B5–B7).

39 Ett företag ska endast justera det noterade priset för en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument som innehas som tillgång av en annan part om vissa tillgångsspecifika faktorer inte är tillämpliga på värderingen till skuldens eller egetkapitalinstrumentets verkliga värde. Företaget ska se till att priset på tillgången inte återspeglar effekten av en restriktion som förhindrar försäljning av tillgången. Några faktorer som kan tyda på att tillgångens noterade pris bör justeras är följande:

(a) Det noterade priset för tillgången är hänförbart till en liknande (men inte identisk) skuld eller egetkapitalinstrument som innehas som tillgång av en annan part. Skulden eller egetkapitalinstrumentet kan exempelvis ha ett särskilt karaktärsdrag (t.ex. emittentens kreditkvalitet) som skiljer sig från det som återspeglas i det verkliga värdet på den liknande skulden eller egetkapitalinstrumentet som innehas som tillgång.

(b) Beräkningsenheten är en annan för tillgången än för skulden eller egetkapitalinstrumentet. För skulder återspeglar exempelvis priset på en tillgång i vissa fall ett sammansatt pris för ett paket som omfattar både fordringar på emittenten och en minskad kreditrisk för tredje part. Beräkningsenheten för skulden avser inte det sammansatta paketet. Syftet är att värdera emittentens skuld till verkligt värde, inte det sammansatta paketets verkliga värde. I sådana fall justerar därför företaget tillgångens observerade pris för att utesluta effekten av den minskade kreditrisken för tredje part.

Skulder och egetkapitalinstrument som inte innehas som tillgångar av andra parter

40 När ett noterat pris för överlåtelsen av en identisk eller liknande skuld eller företagets egetkapitalinstrument inte finns tillgängligt och den identiska posten inte innehas som tillgång av en annan part, ska företaget värdera skulden eller egetkapitalinstrumentet till dess verkliga värde med hjälp av en värderingsteknik utifrån perspektivet av en marknadsaktör som innehar skulden eller har utfärdat kapitalandelskravet.

41 När ett företag exempelvis tillämpar en nuvärdesteknik kan det ta hänsyn till något av följande:

(a) De framtida negativa kassaflöden som en marknadsaktör väntar sig ska genereras vid fullgörandet av förpliktelsen, inklusive den ersättning en marknadsaktör skulle kräva för att ta på sig förpliktelsen (se punkterna B31–B33).

▼M33

(b) Det belopp en marknadsaktör skulle erhålla för att gå in i eller emittera ett identiskt skuldebrev eller egetkapitalinstrument, med de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda för att prissätta den identiska posten (t.ex. med samma kreditkännetecken) på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för emission av ett skuldebrev eller egetkapitalinstrument med samma avtalsvillkor.

Risk för utebliven fullgörelse

42 **En skulds verkliga värde återspeglar effekten av *risken för utebliven fullgörelse*. Risk för utebliven fullgörelse innefattar men behöver inte vara begränsad till ett företags egen kreditrisk (enligt definitionen i IFRS 7, *Finansiella instrument: Upplysningar*). Risken för utebliven fullgörelse antas vara densamma före och efter överlåtelsen av skulden.**

43 När en skuld värderas till verkligt värde ska ett företag ta hänsyn till effekten av sin kreditrisk (kreditvärdighet) och eventuella andra faktorer som kan påverka sannolikheten för att förpliktelsen fullgörs. Effekten kan variera beroende på skulden, exempelvis

(a) om skulden är en förpliktelse att erlägga kontanter (en finansiell skuld) eller en förpliktelse att leverera varor eller tjänster (en icke-finansiell skuld),

(b) eventuella villkor för minskning av kreditrisken i förhållande till skulden.

44 Skuldens verkliga värde återspeglar effekten av risken för utebliven fullgörelse på grundval av dess beräkningsenhet. Emittenten av ett skuldebrev med en integrerad minskning av kreditrisken för tredje part som redovisas separat från skulden ska inte ta med effekten av den minskade kreditrisken (t.ex. en lånegaranti för tredje part) vid värdering av skulden till verkligt värde. Om den minskade kreditrisken redovisas separat från skulden skulle emittenten ta hänsyn till sin egen kreditvärdighet och inte tredjepartsgarantens kreditvärdighet när skulden värderas till verkligt värde.

Restriktion som förhindrar överlåtelsen av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument

45 Vid värdering av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument till verkligt värde ska ett företag inte ta med indata eller en justering till andra *indata* som avser en restriktion som förhindrar överlåtelse av posten. Effekten av en restriktion som förhindrar överlåtelse av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument ingår implicit eller explicit i övriga indata för värderingen till verkligt värde.

46 På transaktionsdagen godtog exempelvis både kreditgivaren och gäldenären transaktionspriset för skulden med full vetskap om att förpliktelsen innefattar en restriktion som förhindrar överlåtelse. Som ett resultat av att restriktionen ingår i transaktionspriset krävs inga separata indata eller justering till befintliga indata på transaktionsdagen för att återspegla effekten av restriktionen på överlåtelse. Inte heller krävs separata indata eller justering till befintliga indata vid senare värderingstidpunkter för att återspegla effekten av restriktionen på överlåtelse.

▼M33

Finansiell skuld som är betalbar vid anfordran

47 Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran, diskonterat från det första datum när betalningen av detta belopp skulle kunna krävas.

Tillämpning på finansiella tillgångar och finansiella skulder med motstående positioner i marknadsrisker eller motparters kreditrisk

48 Ett företag som innehar en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder är exponerat för marknadsrisker (enligt definitionen i IFRS 7) och för kreditrisken (enligt definitionen i IFRS 7) hos varje motpart. Om företaget förvaltar gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på grundval av sin nettoexponering för antingen marknadsrisker eller kreditrisk, får företaget tillämpa ett undantag från denna standard för värdering till verkligt värde. Undantaget gör det möjligt för ett företag att värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde på grundval av det pris som skulle erhållas vid försäljning av en lång nettoposition (dvs. en tillgång) för en viss riskexponering eller vid överlåtelse av en kort nettoposition (dvs. en skuld) för en viss riskexponering genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. Följaktligen ska ett företag konsekvent värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde enligt hur marknadsaktörerna skulle prissätta nettoriskexponeringen vid värderingstidpunkten.

49 Ett företag får utnyttja undantaget i punkt 48 endast om företaget

(a) förvaltar gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder på basis av företagets nettoexponering för en viss marknadsrisk (eller risker) eller för kreditrisken hos en viss motpart i enlighet med företagets dokumenterade riskhanterings- eller investeringsstrategi,

(b) på basis av detta förser nyckelpersoner i ledande ställning inom företaget med information om gruppen av finansiella tillgångar och finansiella skulder, enligt definitionen i IAS 24, *Upplysningar om närstående*, och

(c) måste eller har valt att varje balansdag värdera dessa finansiella tillgångar och finansiella skulder till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning.

50 Undantaget i punkt 48 gäller inte utformningen av finansiella rapporter. I vissa fall är grunden för klassificering av finansiella instrument i rapporten över finansiell ställning en annan än grunden för värdering av finansiella instrument, exempelvis om en standard inte kräver eller tillåter att finansiella instrument klassificeras på nettobasis. I sådana fall kan ett företag bli tvunget att fördela justeringarna på gruppnivå (se punkterna 53–56) till de enskilda tillgångar eller skulder som utgör den grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som förvaltas på basis av företagets nettoriskexponering. Ett företag ska genomföra sådana fördelningar på ett rimligt och konsekvent sätt med hjälp av en ansats som passar omständigheterna.

▼M33

51 Ett företag ska fatta ett redovisningsbeslut om att utnyttja undantaget i punkt 48 enligt IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Ett företag som utnyttjar undantaget ska konsekvent tillämpa denna redovisningsprincip, eventuellt även sina principer för fördelning av köp- och säljkursjusteringar (se punkterna 53–55) och kreditjusteringar (se punkt 56), från period till period för en viss portfölj.

▼M53

52 Undantaget i punkt 48 gäller endast finansiella tillgångar, finansiella skulder och andra avtal som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument* (eller IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering* med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning, om IFRS 9 ännu inte har antagits). Hänvisningarna till finansiella tillgångar och finansiella skulder i punkterna 48–51 och 53–56 bör tolkas så att de är tillämpliga på alla avtal som omfattas av, och redovisas i enlighet med IFRS 9 (eller IAS 39, om IFRS 9 ännu inte har antagits), oavsett om de uppfyller definitionen av finansiella tillgångar eller finansiella skulder i IAS 32 *Finansiella instrument*: *Klassificering.*

▼M33

Exponering för marknadsrisker

53 När företaget utnyttjar undantaget i punkt 48 för värdering till verkligt värde av en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som förvaltas på basis av företagets nettoexponering för en viss marknadsrisk (eller risker) ska företaget tillämpa det pris inom ramen för skillnaden mellan köp- och säljkurs som under omständigheterna är mest representativt för det verkliga värdet på företagets nettoexponering för dessa marknadsrisker (se punkterna 70 och 71).

54 När undantaget i punkt 48 utnyttjas ska företaget se till att marknadsrisken (eller riskerna) som företaget är exponerat för inom denna grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder i allt väsentligt är desamma. Ett företag kombinerar exempelvis inte den ränterisk som är förenad med en finansiell tillgång med råvaruprisrisken som är förenad med en finansiell skuld, eftersom det inte skulle minska företagets exponering för ränterisk eller råvaruprisrisk. När undantaget i punkt 48 utnyttjas ska eventuell basisrisk, som är en följd av att marknadsriskparametrarna inte är identiska, beaktas i värderingen till verkligt värde av de finansiella tillgångarna och finansiella skulderna inom gruppen.

55 På samma sätt ska varaktigheten av företagets exponering för en viss marknadsrisk (eller risker) som härrör från de finansiella tillgångarna och finansiella skulderna i allt väsentligt vara densamma. Ett företag som exempelvis använder ett tolvmånaders terminskontrakt mot de kassaflöden som står i samband med tolv månaders ränteriskexponering för ett femårigt finansiellt instrument inom en grupp som endast består av dessa finansiella tillgångar och finansiella skulder, värderar exponeringen för tolv månaders ränterisk till verkligt värde på nettobasis och kvarvarande ränteriskexponering (dvs. åren 2–5) på bruttobasis.

Exponering för kreditrisken hos en viss motpart

56 När undantaget i punkt 48 utnyttjas för att till verkligt värde värdera en grupp av finansiella tillgångar och finansiella skulder som företaget har gått in i med en viss motpart, ska företaget ta med effekten av företagets

▼M33

nettoexponering för motpartens kreditrisk eller motpartens nettoexponering för företagets kreditrisk vid värderingen till verkligt värde om marknadsaktörerna skulle beakta befintliga avtal som minskar kreditriskexponeringen vid utebliven betalning (t.ex. ett ramavtal avseende kvittning med motparten eller ett avtal som kräver utbyte av säkerheter på basis av varje parts nettoexponering för den andra partens kreditrisk). Värderingen till verkligt värde ska återspegla marknadsaktörernas förväntningar om sannolikheten för att ett sådant avtal skulle ha rättslig giltighet i händelse av utebliven betalning.

Verkligt värde vid första redovisningen

57 När en tillgång förvärvas eller en skuld övertas i en bytestransaktion för den tillgången eller skulden, är transaktionspriset det pris som betalas för att förvärva tillgången eller som erhålls för att överta skulden (ett ”*entry price*”). Däremot är tillgångens eller skuldens verkliga värde det pris som skulle erhållas vid försäljning av tillgången eller betalas vid överlåtelse av skulden (”exit price”). Företag säljer inte nödvändigtvis tillgångar för det pris de förvärvades för. På samma sätt överlåter inte företag nödvändigtvis skulder för det pris de övertogs för.

58 I många fall är transaktionspriset lika med det verkliga värdet (exempelvis när transaktionen för köp av en tillgång på transaktionsdagen äger rum på den marknad där tillgången skulle säljas).

59 När företaget avgör om det verkliga värdet vid första redovisningen är lika med transaktionspriset ska det beakta faktorer som är specifika för transaktionen och för tillgången eller skulden. I punkt B4 beskrivs situationer där transaktionspriset inte behöver motsvara det verkliga värdet på en tillgång eller skuld vid första redovisningen.

60 Om det i en annan IFRS krävs eller tillåts att ett företag vid första redovisningen värderar en tillgång eller en skuld till verkligt värde och transaktionspriset skiljer sig från det verkliga värdet, ska företaget redovisa den resulterande vinsten eller förlusten i resultatet, såvida inte standarden anger något annat.

Värderingstekniker

61 Ett företag ska vid värdering till verkligt värde använda värderingstekniker som är lämpliga under omständigheterna och för vilka tillräckliga uppgifter finns tillgängliga, samtidigt som användningen av relevanta observerbara indata maximeras och användningen av icke observerbara indata minimeras.

62 Syftet med att använda en värderingsteknik är att vid värderingstidpunkten uppskatta det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden skulle äga rum mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden. Tre vanliga värderingstekniker är marknadsansatsen, *kostnadsansatsen* och avkastningsvärdeansatsen. Huvuddragen i dessa ansatser sammanfattas i punkterna B5–B11. Ett företag ska använda värderingstekniker som stämmer överens med en eller fler av dessa ansatser för värdering till verkligt värde.

▼M33

63 I vissa fall räcker en enda värderingsteknik (exempelvis när en tillgång eller skuld värderas med hjälp av noterade priser på en aktiv marknad för identiska tillgångar eller skulder). I andra fall är det lämpligt att använda flera värderingstekniker (exempelvis vid värdering av en kassagenererande enhet). Om flera värderingstekniker används för värdering till verkligt värde ska resultaten (dvs. respektive indikationer på verkligt värde) utvärderas med beaktande av rimligheten i det värdeintervall som dessa resultat pekar på. En värdering till verkligt värde är den punkt i intervallet som under omständigheterna är mest representativ för det verkliga värdet.

64 Om transaktionspriset är det verkliga värdet vid första redovisningen och en värderingsteknik med observerbara indata används för värdering till verkligt värde under senare perioder, ska värderingstekniken kalibreras så att resultatet av värderingstekniken vid första redovisningen är lika med transaktionspriset. Kalibreringen ser till att värderingstekniken återspeglar nuvarande marknadsförhållanden och hjälper ett företag att avgöra om en justering av värderingstekniken är nödvändig (en egenskap hos tillgången eller skulden kanske inte fångas av värderingstekniken). Vid företagets värderingar till verkligt värde med hjälp av en värderingsteknik eller värderingstekniker som använder icke observerbara indata efter första redovisningen ska företaget se till att dessa värderingstekniker återspeglar observerbara marknadsuppgifter (exempelvis priset för en liknande tillgång eller skuld) vid värderingstidpunkten.

65 Värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde ska tillämpas konsekvent. En förändring av en värderingsteknik eller dess tillämpning (exempelvis en förändring av dess viktning när flera värderingstekniker används eller en förändring av en justering som tillämpas på en värderingsteknik) är på sin plats om förändringen leder till att värderingen ger en lika eller mer korrekt bild av det verkliga värdet under omständigheterna. En förändring kan krävas om exempelvis

(a) nya marknader utvecklas,

(b) nya uppgifter blir tillgängliga,

(c) tidigare använda uppgifter upphör att vara tillgängliga,

(d) värderingsteknikerna förbättras, eller

(e) marknadsförhållandena förändras.

66 Revideringar till följd av en förändring av värderingstekniken eller dess tillämpning ska redovisas som en ändring i uppskattningar och bedömningar i enlighet med IAS 8. För revideringar till följd av en förändring i värderingsteknik eller dess tillämpning krävs dock inte upplysningarna i IAS 8 för ändringar i uppskattningar och bedömningar.

Indata till värderingstekniker

Allmänna principer

67 Värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde ska maximera användningen av relevanta observerbara indata och minimera användningen av icke observerbara indata.

68 Exempel på marknader där indata kan vara observerbara för vissa tillgångar och skulder (exempelvis finansiella instrument) är valutamarknader, marknader där handlare köper och säljer för egen räkning (”dealer market”), marknader där mäklare förmedlar affärskontakter mellan köpare och säljare (”brokered market”) och marknader där parterna förhandlar direkt med varandra (”principal-to-principal market”) (se punkt B34).

▼M33

69 Ett företag ska välja indata som är förenliga med de karaktärsdrag hos tillgången eller skulden som marknadsaktörerna skulle beakta vid en transaktion med tillgången eller skulden (se punkterna 11 och 12). I vissa fall leder dessa karaktärsdrag till en justering, såsom en över- eller underkurs (t.ex. överkurs för bestämmande inflytande eller underkurs för innehav utan bestämmande inflytande). En värdering till verkligt värde ska dock inte innefatta en över- eller underkurs som inte stämmer med beräkningsenheten i den standard som kräver eller tillåter värderingen till verkligt värde (se punkterna 13 och 14). Över- eller underkurser som återspeglar storleken på företagets innehav (särskilt en stoppfaktor som justerar det noterade priset på en tillgång eller skuld eftersom marknadens normala handelsvolym inte räcker för att absorbera den kvantitet som ingår i företagets innehav, enligt beskrivningen i punkt 80), snarare än tillgången eller skulden i sig (t.ex. överkurs för bestämmande inflytande vid värdering av ett innehav med bestämmande inflytande till verkligt värde), är inte tillåtna vid en värdering till verkligt värde. Om det finns ett noterat pris på en aktiv marknad (dvs. *indata på Nivå 1*) för en tillgång eller skuld, ska företaget alltid använda detta pris utan justering vid värdering till verkligt värde, med undantag av vad som anges i punkt 79.

Indata baserade på köp- och säljkurser

70 Om en tillgång eller skuld som värderas till verkligt värde har en köpkurs och en säljkurs (exempelvis indata från en marknad där handlare köper och säljer för egen räkning), ska den kurs mellan köp- och säljkursspreaden som under omständigheterna ger mest korrekt bild av det verkliga värdet användas för värdering till verkligt värde, oavsett hur dessa indata rangordnas (dvs. Nivå 1, 2 eller 3, se punkterna 72–90). Användning av köpkurser för tillgångspositioner och säljkurser för skuldpositioner är tillåten men inget krav.

71 Denna standard utesluter inte användningen av ett genomsnitt av köp- och säljkurser eller annan praxis för prissättning som används av marknadsaktörerna som ett praktiskt hjälpmedel för värderingar till verkligt värde inom ramen för en skillnad mellan köp- och säljkurs.

Hierarki för verkligt värde

72 I syfte att öka konsistens och jämförbarhet i värderingar till verkligt värde och därmed sammanhängande upplysningar fastställs i denna standard en hierarki för verkligt värde, som i tre nivåer (se punkterna 76–90) kategoriserar indata till de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde. Hierarkin för verkligt värde ger högst prioritet åt noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder (indata på Nivå 1) och lägst prioritet åt icke observerbara indata (*indata på Nivå 3*).

73 I vissa fall kan indata som används för värdering av en tillgång eller skuld till verkligt värde hänföras till olika nivåer. I dessa fall hänförs värderingen till verkligt värde som helhet till samma nivå som de indata med lägst nivå som är betydande för hela värderingen. Att bedöma betydelsen av bestämda indata för hela värderingen kräver omdöme och beaktande av faktorer som är specifika för tillgången eller skulden. Justeringar av värderingar till verkligt värde, exempelvis försäljningskostnad vid värderingar efter avdrag för kostnader för försäljning, ska inte beaktas när värderingen till verkligt värde hänförs till en nivå för verkligt värde.

▼M33

74 Tillgången på relevanta indata och deras relativa subjektivitet kan påverka valet av lämpliga värderingstekniker (se punkt 61). I hierarkin för verkligt värde prioriteras dock indata till värderingsteknikerna, inte de värderingstekniker som används för värdering till verkligt värde. En värdering till verkligt värde som tagits fram med hjälp av en nuvärdesteknik kan exempelvis hänföras till Nivå 2 eller Nivå 3, beroende på de indata som är betydande för hela värderingen och den nivå i hierarkin som dessa indata har hänförts till.

75 Om observerbara indata kräver justering med hjälp av icke observerbara indata och denna justering leder till en betydligt högre eller lägre värdering till verkligt värde ska värderingen hänföras till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde. Om en marknadsaktör exempelvis skulle beakta effekten av en restriktion på försäljningen av en tillgång när tillgångens pris uppskattas justerar ett företag det noterade priset för att återspegla effekten av denna restriktion. Om det noterade priset är *indata på Nivå 2* och justeringen är icke observerbara indata som är betydande för hela värderingen skulle värderingen hänföras till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde.

Indata på Nivå 1

76 Indata på Nivå 1 är noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder som företaget har tillgång till vid värderingstidpunkten.

77 Ett noterat pris på en aktiv marknad är den mest tillförlitliga uppgiften om verkligt värde och ska när det finns tillgängligt användas utan justering för värdering till verkligt värde, med undantag av vad som anges i punkt 79.

78 Indata på Nivå 1 kommer att vara tillgängliga för många finansiella tillgångar och finansiella skulder. Vissa av dessa skulle kunna bytas på flera aktiva marknader (exempelvis på olika börser). Därför ligger betoningen i Nivå 1 på att avgöra följande:

(a) Huvudmarknaden för tillgången eller skulden eller, i avsaknad av en huvudmarknad, den mest fördelaktiga marknaden för tillgången eller skulden.

(b) Huruvida företaget vid värderingstidpunkten kan genomföra en transaktion med tillgången eller skulden till detta pris på denna marknad.

79 Ett företag ska endast justera indata på Nivå 1 i följande fall:

(a) När ett företag innehar ett stort antal liknande (men inte identiska) tillgångar eller skulder (exempelvis räntebärande värdepapper) som värderas till verkligt värde och ett noterat pris på en aktiv marknad är tillgängligt men inte lättåtkomligt för varje enskild tillgång eller skuld (dvs. det skulle vara svårt att erhålla prisuppgifter för varje enskild tillgång eller skuld vid värderingstidpunkten på grund av det stora antalet liknande tillgångar eller skulder i företagets innehav). I detta fall

▼M33

kan företaget som ett praktiskt hjälpmedel utföra värderingen till verkligt värde med hjälp av en alternativ värderingsansats som inte bygger helt på noterade priser (exempelvis en matrisansats). Användningen av en alternativ värderingsansats leder dock till att värderingen till verkligt värde hänförs till en lägre nivå i hierarkin för verkligt värde.

(b) När ett noterat pris på en aktiv marknad inte representerar det verkliga värdet vid värderingstidpunkten. Det kan vara fallet exempelvis om viktiga händelser (transaktioner på en ”principal-to-principal market”, handel på en ”brokered market” eller kungörelser) äger rum efter att marknaden har stängts men före värderingstidpunkten. Ett företag ska införa och konsekvent tillämpa principer för identifiering av de händelser som kan påverka värderingar till verkligt värde. Om det noterade priset justeras på grund av nya uppgifter hänförs dock värderingen till verkligt värde till en lägre nivå i hierarkin.

(c) När värderingen avser det verkliga värdet av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument och företaget använder det noterade priset för en identisk post som handlas som tillgång på en aktiv marknad och detta pris måste justeras på grund av faktorer som är specifika för posten eller tillgången (se punkt 39). Om det inte krävs någon justering av tillgångens noterade pris hänförs värderingen till verkligt värde till Nivå 1 i hierarkin. Om det noterade priset på tillgången justeras hänförs dock värderingen till verkligt värde till en lägre nivå i hierarkin.

80 Om ett företag innehar en position i en enda tillgång eller skuld (däribland en position som består av ett stort antal identiska tillgångar eller skulder, såsom innehav av finansiella instrument) och tillgången eller skulden handlas på en aktiv marknad, ska tillgången eller skulden värderas till verkligt värde inom Nivå 1 som produkten av noterat pris för den enskilda tillgången eller skulden och kvantitet i företagets innehav. Det gäller även om en marknads normala dagliga handelsvolym inte räcker till för att absorbera kvantiteten i innehavet och placering av order att sälja positionen i en enda transaktion kan påverka det noterade priset.

Indata på Nivå 2

81 Indata på Nivå 2 är andra indata än de noterade priser som ingår i Nivå 1, vilka är direkt eller indirekt observerbara för tillgången eller skulden.

82 Om tillgången eller skulden har en viss avtalstid ska indata på Nivå 2 på alla väsentliga punkter vara observerbara under hela avtalstiden för tillgången eller skulden. Indata på Nivå 2 innefattar följande:

(a) Noterade priser för liknande tillgångar eller skulder på aktiva marknader.

▼**M33**

(b) Noterade priser för identiska eller liknande tillgångar eller skulder på marknader som inte är aktiva.

(c) Andra indata än noterade priser, vilka är observerbara för tillgången eller skulden, exempelvis

(i) räntor och avkastningskurvor som är observerbara i normalt angivna intervall,

(ii) implicita volatiliteter, och

(iii) kreditspreadar.

(d) *Marknadsbekräftade indata*.

83 Justeringarna av indata på Nivå 2 varierar beroende på faktorer som är specifika för tillgången eller skulden. Dessa faktorer innefattar följande:

(a) Tillgångens skick eller plats.

(b) I vilken utsträckning indata står i relation till poster som är jämförbara med tillgången eller skulden (inbegripet de faktorer som beskrivs i punkt 39).

(c) Volymen eller aktivitetsnivån på de marknader där indata observeras.

84 En justering av indata på Nivå 2 som är betydande för hela värderingen kan leda till att en värdering till verkligt värde hänförs till Nivå 3 i hierarkin, om justeringen använder betydande icke observerbara indata.

85 I punkt B35 beskrivs användningen av indata på Nivå 2 för bestämda tillgångar och skulder.

Indata på Nivå 3

86 Indata på Nivå 3 är icke observerbara indata för tillgången eller skulden.

87 Icke observerbara indata ska användas för värdering till verkligt värde i den utsträckning observerbara indata inte finns tillgängliga, vilket tar hänsyn till situationer med liten eller ingen marknadsaktivitet för tillgången eller skulden vid värderingstidpunkten. Målsättningen med värderingen till verkligt värde är dock densamma, dvs. ett ”exit price” sett utifrån perspektivet av den marknadsaktör som vid värderingstidpunkten innehar tillgången eller skulden. Icke observerbara indata ska återspegla de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda för att prissätta tillgången eller skulden, inbegripet antaganden om risk.

▼**M33**

88 Antaganden om risk innefattar den risk som finns i en viss värderingsteknik som används för värdering till verkligt värde (exempelvis en värderingsmodell) och den risk som finns i indata till värderingstekniken. En värdering utan justering för risk skulle inte vara en värdering till verkligt värde om marknadsaktörerna gör en sådan justering vid prissättningen av tillgången eller skulden. Det kan exempelvis vara nödvändigt att ta med en riskjustering när det föreligger en betydande osäkerhet i värderingen (exempelvis när volymen eller aktivitetsnivån avsevärt har minskat jämfört med normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden, eller liknande tillgångar eller skulder, och företaget har bedömt att transaktionspriset eller det noterade priset inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet, enligt beskrivningen i punkterna B37–B47).

89 Ett företag ska ta fram icke observerbara indata med hjälp av den under omständigheterna bästa tillgängliga informationen, vilket kan omfatta företagets egna uppgifter. När icke observerbara indata tas fram kan ett företag börja med sina egna uppgifter, men det ska justera dessa uppgifter om rimligen tillgänglig information tyder på att andra marknadsaktörer skulle använda andra uppgifter eller om företaget har något särskilt som inte är tillgängligt för andra marknadsaktörer (exempelvis en företagsspecifik synergi). Ett företag måste inte göra stora ansträngningar för att få tag på information om marknadsaktörernas antaganden. Det ska dock ta hänsyn till rimligen tillgänglig information om marknadsaktörernas antaganden. Icke observerbara indata som tas fram på det sätt som beskrivits ovan betraktas som marknadsaktörernas antaganden och fullgör syftet med en värdering till verkligt värde.

90 I punkt B36 beskrivs användningen av indata på Nivå 3 för bestämda tillgångar och skulder.

UPPLYSNINGAR

91 Ett företag ska lämna information som hjälper dem som använder företagets finansiella rapporter att bedöma följande:

(a) **För tillgångar och skulder som återkommande eller vid ett tillfälle värderas till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning efter första redovisningen, de värderingstekniker och indata som används för att ta fram dessa värderingar.**

(b) **För upprepade värderingar till verkligt värde med hjälp av betydande icke observerbara indata (Nivå 3), effekten av värderingarna på resultatet eller Övrigt totalresultat för perioden.**

▼**M33**

92 I syfte att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag bedöma följande:

(a) Vilken detaljnivå som är nödvändig för att uppfylla upplysningskraven.

(b) Hur mycket varje enskilt krav ska betonas.

(c) I vilken mån informationen ska slås samman eller delas upp.

(d) Om användarna av de finansiella rapporterna behöver ytterligare information för att kunna utvärdera den kvantitativa information som lämnas.

Om de upplysningar som lämnas enligt denna standard och andra IFRS är otillräckliga för att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag lämna den ytterligare information som krävs för att uppnå dessa mål.

93 I syfte att uppnå målen i punkt 91 ska ett företag åtminstone lämna följande information för varje klass av tillgångar och skulder (se punkt 94 för information om att bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder) som värderas till verkligt värde (inbegripet värderingar baserade på verkligt värde inom tillämpningsområdet för denna standard) i rapporten över finansiell ställning efter första redovisningen:

(a) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, värderingen till verkligt värde på balansdagen, och för icke återkommande värderingar till verkligt värde, skälen till värderingen. Återkommande värderingar av tillgångar och skulder till verkligt värde är sådana värderingar som andra IFRS kräver eller tillåter i rapporten över finansiell ställning på balansdagen. Icke återkommande värderingar av tillgångar eller skulder till verkligt värde är sådana värderingar som andra IFRS i vissa fall kräver eller tillåter i rapporten över finansiell ställning (exempelvis när ett företag värderar en tillgång som innehas för försäljning till verkligt värde efter avdrag för kostnader för försäljning i enlighet med IFRS 5, *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*, på grund av att tillgångens verkliga värde efter avdrag för kostnader för försäljning är lägre än dess redovisade värde).

(b) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, den nivå i hierarkin som värderingarna till verkligt värde hänförs till i sin helhet (Nivå 1, 2 eller 3).

(c) För tillgångar och skulder som innehas på balansdagen och som återkommande värderas till verkligt värde, beloppen för eventuella överföringar mellan Nivå 1 och Nivå 2 i hierarkin för verkligt värde, skälen till dessa överföringar och företagets principer för att bestämma när överföringar mellan nivåerna anses ha ägt rum (se punkt 95). Upplysning ska lämnas om överföring till varje nivå, och varje sådan överföring ska diskuteras skilt från överföringar från varje nivå.

▼**M33**

(d) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 2 och Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av värderingstekniken eller värderingsteknikerna och de indata som använts vid värderingen till verkligt värde. Om det har skett en förändring i värderingsteknik (exempelvis en ändring från en marknadsansats till avkastningsvärdeansatsen eller användning av en ytterligare värderingsteknik) ska företaget lämna information om denna förändring och skälet eller skälen till förändringen. För värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde ska ett företag lämna kvantitativ information om betydande icke observerbara indata som använts vid värderingen till verkligt värde. Ett företag måste inte sammanställa kvantitativ information för att uppfylla detta upplysningskrav om kvantitativa icke observerbara indata inte tas fram av företaget vid värderingen till verkligt värde (exempelvis när ett företag använder priser från föregående transaktioner eller prisuppgifter från tredje part utan justering). När denna information lämnas kan dock inte företaget bortse från kvantitativa icke observerbara indata som är betydande för värderingen till verkligt värde och som är rimligen tillgängliga för företaget.

(e) För återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin, en avstämning av ingående och utgående balanser, med separat information om förändringar under perioden som kan tillskrivas

(i) den totala vinsten eller förlusten för perioden som redovisas i resultatet samt den eller de poster i resultatet där dessa vinster eller förluster redovisas,

(ii) den totala vinsten eller förlusten för perioden som redovisas i Övrigt totalresultat samt den eller de poster i Övrigt totalresultat där dessa vinster eller förluster redovisas,

(iii) inköp, försäljningar, emissioner och betalningar (separat information om var och en av dessa typer av förändringar),

(iv) beloppen för eventuella överföringar till eller från Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, skälen till dessa överföringar och företagets principer för att bestämma när överföringar mellan nivåerna anses ha ägt rum (se punkt 95); upplysning ska lämnas om överföringar till Nivå 3, och varje sådan överföring ska diskuteras skilt från överföringar från Nivå 3.

(f) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, beloppet av den totala vinst eller förlust för perioden i (e) (i) som ingår i resultatet och kan tillskrivas förändringen i orealiserad vinst eller förlust på dessa tillgångar och skulder som innehas i slutet av rapportperioden, samt den post eller poster i resultatet där denna orealiserade vinst eller förlust har redovisats.

(g) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, en beskrivning av de värderingsprocesser som företaget använder (exempelvis hur ett företag bestämmer sina principer och förfaranden för värdering och hur det analyserar förändringar i värderingarna till verkligt värde mellan perioder).

▼**M33**

(h) För återkommande värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde:

(i) För alla sådana värderingar, en förklarande beskrivning av hur känslig värderingen till verkligt värde är för förändringar i icke observerbara indata, om en förändring i dessa indata till ett annat belopp skulle kunna leda till en betydligt högre eller lägre värdering till verkligt värde. Om det finns inbördes samband mellan dessa indata och andra icke observerbara indata i värderingen till verkligt värde ska ett företag även lämna en beskrivning av dessa samband och av hur de skulle kunna öka eller minska effekten av förändringar i icke observerbara indata på värderingen till verkligt värde. I syfte att uppfylla detta upplysningskrav ska den förklarande beskrivningen av känsligheten för förändringar hos icke observerbara indata åtminstone omfatta de icke observerbara indata som upplysningarna avser i (d).

(ii) För finansiella tillgångar och finansiella skulder, om en ändring i icke observerbara indata i syfte att återspegla möjliga alternativa antaganden skulle förändra det verkliga värdet i betydande utsträckning, ska ett företag ange detta och lämna upplysning om effekten av dessa ändringar. Företaget ska upplysa om hur effekten av en ändring till ett rimligt möjligt alternativt antagande beräknats. I detta syfte ska bedömningen av betydelse göras med hänsyn till resultatet, och samtliga tillgångar eller skulder, eller, när ändringar av det verkliga värdet redovisas i övrigt totalresultat, totalt eget kapital.

(i) För återkommande och icke återkommande värderingar till verkligt värde, om den maximala och bästa användningen av en icke-finansiell tillgång är en annan än dess nuvarande användning, ska ett företag upplysa om detta och skälet till att den icke-finansiella tillgången används på ett annat sätt än det maximala och bästa.

94 Ett företag ska bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder på basis av

(a) tillgångens eller skuldens karaktär, kännetecken och risker, och

(b) den nivå i hierarkin för verkligt värde som värderingen till verkligt värde hänförs till.

Det kan behövas fler klasser för värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde, eftersom dessa värderingar är mer osäkra och subjektiva. Det kräver omdöme att bestämma lämpliga klasser av tillgångar och skulder för vilka upplysningar om värderingar till verkligt värde bör lämnas. En klass av tillgångar och skulder kräver ofta större uppdelning än de poster som redovisas i rapporten över finansiell ställning. Ett företag ska dock lämna tillräcklig information för att möjliggöra avstämning av de poster som redovisas i rapporten över finansiell ställning. Om en annan IFRS anger klass för en tillgång eller skuld kan ett företag använda denna klass för de upplysningar som krävs i denna standard, om klassen uppfyller kraven i denna punkt.

▼**M33**

95 Ett företag ska lämna information om och konsekvent rätta sig efter sina principer för bestämning av när överföringar mellan nivåerna i hierarkin för verkligt värde ska anses ha ägt rum i enlighet med punkterna 93 (c) och (e) (iv). Principen för bestämning av tidpunkt för redovisning av överföringar ska vara desamma för överföringar till nivåerna och överföringar från nivåerna. Exempel på principer för bestämning av tidpunkten för överföringar är följande:

(a) Datum för den händelse eller ändring i omständigheterna som orsakade överföringen.

(b) Rapportperiodens början.

(c) Rapportperiodens slut.

96 Om ett företag fattar ett redovisningsbeslut att utnyttja undantaget i punkt 48 ska det upplysa om detta.

97 För varje klass av tillgångar och skulder som inte värderas till verkligt värde i rapporten över finansiell ställning men för vilka information om verkligt värde lämnas, ska ett företag lämna den information som krävs i punkt 93 (b), (d) och (i). Ett företag måste dock inte lämna kvantitativa upplysningar om betydande icke observerbara indata som används vid värderingar till verkligt värde som hänförs till Nivå 3 i hierarkin för verkligt värde enligt kraven i punkt 93 (d). För sådana tillgångar och skulder behöver ett företag inte lämna de övriga upplysningar som krävs i denna standard.

98 För en skuld som värderas till verkligt värde och utfärdas med en integrerad minskning av kreditrisken för tredje part ska emittenten lämna information om denna minskning av kreditrisken och huruvida den återspeglas i värderingen av skulden till verkligt värde.

99 Ett företag ska utforma de kvantitativa upplysningar som krävs i denna standard i tabellform, såvida inte en annan form passar bättre.

Bilaga A

Definitioner

IFRS 13 och dess bilagor utgör en helhet.

aktiv marknad	En marknad där transaktioner med tillgången eller skulden äger rum med tillräcklig frekvens och volym för att ge fortlöpande prisinformation.
kostnadsansats	En värderingsteknik som återspeglar det belopp som för tillfället skulle behövas för att ersätta en tillgångs funktion (ofta kallat aktuellt återanskaffningsvärde).
entry price	Det pris som betalas för att förvärva en tillgång eller som erhålls för att överta en skuld i en bytestransaktion.
exit price	Det pris som skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller som skulle betalas vid överlåtelse av en skuld.
förväntade kassaflöden	Det sannolikhetsbedömda genomsnittet (dvs. medelvärdet av utdelningen) av möjliga framtida kassaflöden.

▼M33

verkligt värde	Det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld genom en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer.
maximal och bästa användning	Marknadsaktörernas användning av icke-finansiella tillgångar som skulle maximera värdet på tillgången eller gruppen av tillgångar och skulder (exempelvis en verksamhet) inom vilken tillgången skulle användas.
avkastningsvärdeansats	Värderingstekniker som räknar om framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller intäkter och kostnader) till ett enda nuvärde (dvs. ett diskonterat värde). Värderingen till verkligt värde bestäms på basis av det värde som de nuvarande marknadsförväntningarna tillskriver dessa framtida belopp.
indata	De antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden, däribland antaganden om risk, exempelvis (a) den risk som finns i en viss värderingsteknik som används för värdering till verkligt värde (exempelvis en värderingsmodell), och (b) den risk som finns i indata till värderingstekniken. Indata kan vara observerbara eller icke observerbara.
Indata på Nivå 1	Noterade priser (ojusterade) på aktiva marknader för identiska tillgångar eller skulder som företaget har tillgång till vid värderingstidpunkten.
Indata på Nivå 2	Andra indata än de noterade priser som ingår i Nivå 1, vilka är direkt eller indirekt observerbara för tillgången eller skulden.
Indata på Nivå 3	Icke observerbara indata för tillgången eller skulden.
marknadsansats	En värderingsteknik som använder priser eller annan relevant information som genereras av marknadstransaktioner med identiska eller jämförbara (dvs. liknande) tillgångar, skulder eller en grupp av tillgångar och skulder, som en verksamhet.
marknadsbekräftade indata	Indata som huvudsakligen härleds från eller bekräftas av observerbara marknadsdata genom korrelation eller på andra sätt.

▼M33

marknadsaktörer	Köpare och säljare på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, vilka har samtliga dessa karaktärsdrag: (a) De är oberoende av varandra, dvs. de är inte närstående enligt definitionen i IAS 24, även om priset i en transaktion mellan närstående kan användas som indata för värdering till verkligt värde om företaget har belägg för att transaktionen ingicks på marknadsförhållanden. (b) De är kunniga och har en tillräcklig förståelse av tillgången eller skulden och transaktionen med användning av all tillgänglig information, däribland information som kan erhållas genom normala och sedvanliga företagsbesiktningar. (c) De har möjlighet att gå in i en transaktion för tillgången eller skulden. (d) De har ett intresse av att transaktionen genomförs för tillgången eller skulden, dvs. de är motiverade men inte nödgade eller på annat sätt tvingade till detta.
mest fördelaktig marknad	Den marknad som maximerar det belopp som skulle erhållas vid försäljning av tillgången eller som minimerar det belopp som skulle betalas vid överlåtelse av skulden, med beaktande av transaktionskostnader och transportkostnader.
risk för utebliven fullgörelse	Risken för att ett företag inte fullgör en förpliktelse. Risken för utebliven fullgörelse innefattar men måste inte vara begränsad till ett företags egen kreditrisk.
observerbara indata	Indata som tas fram med hjälp av marknadsuppgifter, exempelvis offentlig information om faktiska händelser eller transaktioner, vilka återspeglar de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.
ordnad transaktion	En transaktion som förutsätter exponering för marknaden under en period som föregår värderingstidpunkten, i syfte att möjliggöra försäljning som är normal och sedvanlig för transaktioner med sådana tillgångar eller skulder, och som därmed inte är någon framtvingad transaktion (exempelvis försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning).

▼M33

huvudmarknad	Marknaden med störst volym och aktivitetsnivå för tillgången eller skulden.
riskpremie	Ersättning som riskaverta marknadsaktörer begär för att bära osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld. Kallas även ”riskjustering”.
transaktionskostnader	Kostnaderna för att sälja en tillgång eller överlåta en skuld på huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden, vilka är direkt hänförliga till avyttringen av tillgången eller överlåtelsen av skulden samt uppfyller båda följande kriterier: (a) De är ett direkt resultat av och är nödvändiga för denna transaktion. (b) Företaget skulle inte ha behövt betala dem om beslutet att sälja tillgången eller överlåta skulden inte hade fattats (på liknande sätt som kostnader för försäljning, enligt definitionen i IFRS 5).
transportkostnader	Kostnaderna för att transportera en tillgång från dess nuvarande plats till dess huvudmarknad (eller mest fördelaktiga marknad).
beräkningsenhet	Graden av sammanslagning eller uppdelning av en tillgång eller skuld i en standard för redovisningsändamål.
icke observerbara indata	Indata för vilka marknadsuppgifter inte finns tillgängliga och som tas fram med hjälp av bästa tillgängliga information om de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

IFRS 13 och dess bilagor utgör en helhet. I denna vägledning förklaras tillämpningen av punkterna 1–99. Vägledningen har samma rättsliga värde som övriga delar av standarden.

B1 Bedömningarna i olika värderingssituationer kan skilja sig åt. I denna bilaga beskrivs de bedömningar som kan vara tillämpliga när ett företag värderar till verkligt värde i olika värderingssituationer.

▼**M33**

ANSATSEN FÖR VÄRDERING TILL VERKLIGT VÄRDE

B2 Syftet med en värdering till verkligt värde är att uppskatta det pris till vilket en ordnad transaktion för att sälja tillgången eller överlåta skulden skulle äga rum mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten. Vid värdering till verkligt värde måste företaget fastställa följande:

(a) Den särskilda tillgång eller skuld som ska värderas (i enlighet med dess beräkningsenhet).

(b) För en icke-finansiell tillgång, lämpligt värderingsantagande för värderingen (i enlighet med dess maximala och bästa användning).

(c) Huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för tillgången eller skulden.

(d) Lämplig värderingsteknik eller värderingstekniker för värderingen, med beaktande av tillgängligheten av information genom vilka indata kan tas fram som representerar de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden samt den nivå i hierarkin för verkligt värde som indata hänförs till.

VÄRDERINGSANTAGANDE FÖR ICKE-FINANSIELLA TILLGÅNGAR (PUNKTERNA 31–33)

B3 Vid värdering av en icke-finansiell tillgång till verkligt värde som används i kombination med andra tillgångar som en grupp (så som de har installerats eller på annat sätt ställts in för att användas) eller i kombination med andra tillgångar och skulder (t.ex. en verksamhet), beror effekten av värderingsantagandet på omständigheterna. Till exempel:

(a) Tillgångens verkliga värde kan vara detsamma oavsett om tillgången används fristående eller i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder. Det kan vara fallet om tillgången är en verksamhet som marknadsaktörerna skulle fortsätta driva. I detta fall skulle transaktionen innebära att verksamheten värderas i sin helhet. Användningen av tillgångar som en grupp i en pågående verksamhet skulle skapa synergieffekter som skulle vara tillgängliga för marknadsaktörerna (dvs. synergieffekter för marknadsaktörerna som därför bör påverka det verkliga värdet för en tillgång som antingen används fristående eller i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder).

(b) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i värderingen till verkligt värde genom justeringar av värdet på den tillgång som används fristående. Det kan vara fallet om tillgången är en maskin och värderingen till verkligt värde genomförs med hjälp av ett observerat pris för en liknande maskin (som inte har installerats eller på annat sätt ställts in för användning), vilket justeras för transport- och installationskostnader så att värderingen till verkligt värde återspeglar maskinens nuvarande skick och plats (installerad och inställd för användning).

(c) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i värderingen till verkligt värde genom de antaganden av marknadsaktören som används för värdering av tillgången till verkligt värde. Om tillgången exempelvis är unika produkter i arbete och marknadsaktörerna skulle omvandla varorna till färdiga varor skulle varulagrets verkliga värde förutsätta att marknadsaktörerna har förvärvat eller skulle förvärva specialiserade maskiner som är nödvändiga för att omvandla varulagret till färdiga varor.

▼**M33**

(d) En tillgångs användning i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder kan införlivas i den värderingsteknik som används för värdering av tillgången till verkligt värde. Det kan vara fallet när övervärdesansatsen för flera perioder används för värdering av en immateriell tillgång till verkligt värde, eftersom denna värderingsteknik särskilt beaktar bidraget från eventuella kompletterande tillgångar och hänförliga skulder i gruppen där en sådan immateriell tillgång skulle användas.

(e) I mer begränsade situationer, när ett företag använder en tillgång inom en grupp av tillgångar, kan företaget värdera tillgången till ett belopp som ungefär motsvarar dess verkliga värde när det verkliga värdet för gruppen av tillgångar fördelas mellan enskilda tillgångar i gruppen. Det kan vara fallet om värderingen rör fastigheter och det verkliga värdet för förbättrad egendom (dvs. en grupp av tillgångar) fördelas mellan de ingående tillgångarna (som mark och förbättringar).

VERKLIGT VÄRDE VID FÖRSTA REDOVISNINGSTILLFÄLLET (PUNKTERNA 57–60)

B4 När företaget avgör om det verkliga värdet vid första redovisningstillfället är lika med transaktionspriset ska det beakta faktorer som är specifika för transaktionen och för tillgången eller skulden. Transaktionspriset behöver exempelvis inte ge en korrekt bild av en tillgångs eller en skulds verkliga värde vid första redovisningstillfället om något av följande föreligger:

(a) Transaktionen sker mellan närstående, även om priset i en transaktion mellan närstående kan användas som indata för värdering till verkligt värde om företaget har belägg för att transaktionen ingicks på marknadsförhållanden.

(b) Transaktionen äger rum under tvång eller säljaren tvingas godta priset i transaktionen. Detta kan exempelvis vara fallet om säljaren har finansiella svårigheter.

(c) Den beräkningsenhet som transaktionspriset avser är en annan än beräkningsenheten för tillgången eller skulden som värderas till verkligt värde. Detta kan exempelvis vara fallet om tillgången eller skulden som värderas till verkligt värde endast är en av flera delar i transaktionen (exempelvis i ett rörelseförvärv), om transaktionen innefattar icke angivna rättigheter och privilegier som värderas separat i enlighet med en annan IFRS, eller om transaktionspriset innefattar transaktionskostnader.

(d) Marknaden där transaktionen äger rum är en annan än huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden). Dessa marknader kan exempelvis vara annorlunda om företaget är en handlare som går in i transaktioner med kunder på detaljhandelsmarknaden, men huvudmarknaden (eller den mest fördelaktiga marknaden) för den utgående transaktionen är med andra handlare på marknaden där handlare köper och säljer för egen räkning.

▼**M33**

VÄRDERINGSTEKNIKER (PUNKTERNA 61–66)

Marknadsansats

B5 Marknadsansatsen använder priser eller annan relevant information som genereras av marknadstransaktioner med identiska eller jämförbara (dvs. liknande) tillgångar, skulder eller en grupp av tillgångar och skulder, som en verksamhet.

B6 Värderingstekniker enligt marknadsansatsen använder exempelvis ofta marknadsmultiplar som härleds från en uppsättning jämförbara förhållanden. Multiplarna kan vara i intervall med en annan multipel för varje jämförbart förhållande. Valet av lämplig multipel inom intervallet kräver omdöme, med beaktande av kvalitativa och kvantitativa faktorer som är specifika för värderingen.

B7 Värderingstekniker enligt marknadsansatsen innefattar matrisansatser. Matrisansatsen är en matematisk teknik som huvudsakligen används för att värdera vissa typer av finansiella instrument, exempelvis räntebärande värdepapper, utan att helt förlita sig på de noterade priserna för enskilda värdepapper utan snarare på deras förhållande till andra referensnoterade värdepapper.

Kostnadsansats

B8 Kostnadsansatsen återspeglar det belopp som för närvarande skulle behövas för att ersätta en tillgångs tjänstekapacitet (ofta kallat återanskaffningsvärde).

B9 Sett utifrån perspektivet av en säljare på marknaden, det pris som skulle erhållas för tillgången baserat på kostnaden för en köpare på marknaden för att förvärva eller konstruera en ersättningstillgång med jämförbar användbarhet, justerat för inkurans. Skälet är att en köpare på marknaden inte skulle betala mer för en tillgång än det belopp till vilket tillgångens tjänstekapacitet skulle kunna ersättas. Inkurans omfattar fysisk försämring, funktionell (teknisk) inkurans och ekonomisk (extern) inkurans och är ett vidare begrepp än avskrivning för rapporteringsändamål (en periodisering av anskaffningsvärde) eller skatteändamål (med angivna användningstider). I många fall används återanskaffningsvärdet för värdering till verkligt värde av immateriella tillgångar som används i kombination med andra tillgångar eller med andra tillgångar och skulder.

Avkastningsvärdeansatsen

B10 Avkastningsvärdeansatsen räknar om framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller intäkter och kostnader) till ett enda nuvärde (dvs. ett diskonterat värde). När avkastningsvärdeansatsen används återspeglar värderingen till verkligt värde marknadens nuvarande förväntningar om dessa framtida belopp.

B11 Dessa värderingstekniker omfattar exempelvis

(a) nuvärdestekniker (se punkterna B12–B30),

(b) optionsvärderingsmodeller, som Black-Scholes-Mertons modell eller en binomial modell (dvs. en så kalla *lattice-modell*), som innefattar nuvärdestekniker och återspeglar optionens tidsvärde och realvärde, och

▼M33

(c) övervärdesansatsen för flera perioder, som används för värdering av vissa immateriella tillgångar till verkligt värde.

Nuvärdestekniker

B12 I punkterna B13–B30 beskrivs användningen av nuvärdestekniker för värdering till verkligt värde. I dessa punkter ligger tonvikten på en teknik med justerad diskonteringssats och en teknik med *förväntade kassaflöden* (förväntat nuvärde). Dessa punkter föreskriver inte någon viss nuvärdesteknik och begränsar inte heller användningen av nuvärdestekniker till de diskuterade teknikerna för värdering till verkligt värde. Vilken nuvärdesteknik som används för värdering till verkligt värde beror på förhållanden och omständigheter som är specifika för den tillgång eller skuld som värderas (exempelvis beroende på om priser för jämförbara tillgångar eller skulder kan observeras på marknaden) och tillgängligheten till tillräckliga uppgifter.

Komponenter vid beräkning av nuvärde

B13 Nuvärde (dvs. en tillämpning av avkastningsvärdeansatsen) är ett verktyg som används för att koppla samman framtida belopp (exempelvis kassaflöden eller värden) med ett nuvärde med hjälp av en diskonteringssats. En värdering av en tillgång eller skuld till verkligt värde med hjälp av en nuvärdesteknik fångar alla följande delar sett från marknadsaktörernas perspektiv vid värderingstidpunkten:

(a) En uppskattning av framtida kassaflöden för den tillgång eller skuld som värderas.

(b) Förväntningar om möjliga variationer vad gäller dessa kassaflödens storlek och tidpunkt, vilket motsvarar den osäkerhet som finns i kassaflödena.

(c) Pengars tidsvärde, som representeras av räntan på riskfria monetära tillgångar med förfallodagar eller varaktighet som sammanfaller med den period som omfattas av kassaflödena och varken utgör en osäkerhet i fråga om tidpunkt eller risk för utebliven betalning för innehavaren (dvs. en riskfri ränta).

(d) Priset för att bära osäkerheten i kassaflödena (dvs. en riskpremie).

(e) Andra faktorer som marknadsaktörerna under omständigheterna skulle ta hänsyn till.

(f) För en skuld, risken för utebliven fullgörelse av denna skuld, inbegripet företagets (dvs. gäldenärens) egen kreditrisk.

Allmänna principer

B14 Nuvärdesteknikerna skiljer sig åt i hur de fångar komponenterna i punkt B13. Samtliga följande allmänna principer styr dock tillämpningen av alla nuvärdestekniker som används för värdering till verkligt värde:

(a) Kassaflöden och diskonteringssatser ska återspegla de antaganden som marknadsaktörerna skulle använda vid prissättning av tillgången eller skulden.

(b) Kassaflöden och diskonteringssatser ska endast ta hänsyn till faktorer som är hänförliga till den värderade tillgången eller skulden.

▼M33

(c) För att undvika dubbelräkning eller att effekterna av riskfaktorer inte beaktas ska diskonteringssatserna återspegla antaganden som överensstämmer med dem som finns inneboende i kassaflödena. En diskonteringssats som exempelvis återspeglar osäkerheten i förväntningarna om framtida inställda betalningar är på sin plats om avtalsenliga kassaflöden för ett lån används (dvs. en teknik med justerad diskonteringssats). Denna faktor ska inte användas för förväntade (dvs. sannolikhetsbedömda) kassaflöden (dvs. en teknik med förväntat nuvärde) eftersom dessa kassaflöden redan återspeglar osäkerheten med framtida betalningsinställelser. I stället ska en diskonteringssats som överensstämmer med risken i de förväntade kassaflödena användas.

(d) Antaganden om kassaflöden och diskonteringssatser ska stämma överens internt. Nominella kassaflöden, som innefattar inflationseffekten, ska exempelvis diskonteras till en ränta som innefattar inflationseffekten. Den nominella riskfria räntan innefattar inflationseffekten. Reala kassaflöden, som utesluter inflationseffekten, ska diskonteras till en ränta som utesluter inflationseffekten. På samma sätt ska kassaflöden efter skatt diskonteras med en diskonteringssats efter skatt. Kassaflöden före skatt ska diskonteras till en ränta som överensstämmer med dessa kassaflöden.

(e) Diskonteringssatserna ska stämma överens med de underliggande ekonomiska faktorerna för kassaflödets valuta.

Risk och osäkerhet

B15 En värdering till verkligt värde med hjälp av nuvärdestekniker görs under osäkra förhållanden, eftersom de använda kassaflödena är uppskattningar snarare än kända belopp. I många fall är både kassaflödenas belopp och tidpunkt osäkra. Även avtalsenligt fasta belopp, som avbetalningar på ett lån, är osäkra om det finns risk för utebliven betalning.

B16 Marknadsaktörer begär i allmänhet ersättning (dvs. en riskpremie) för att bära osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld. En värdering till verkligt värde ska innefatta en riskpremie som återspeglar det belopp som marknadsaktörerna skulle kräva som ersättning för osäkerheten i kassaflödena. Annars skulle inte värderingen ge en korrekt bild av det verkliga värdet. I vissa fall kan det vara svårt att bestämma lämplig riskpremie. Svårighetsgraden i sig är dock inte ett tillräckligt skäl för att utesluta en riskpremie.

B17 Nuvärdesteknikerna skiljer sig åt i riskjusteringarna och i den typ av kassaflöden som används. Till exempel:

(a) Tekniken med justerad diskonteringssats (se punkterna B18–B22) använder en riskjusterad diskonteringssats och avtalsenliga, utlovade eller mest troliga kassaflöden.

(b) Ansats 1 av tekniken med förväntat nuvärde (se punkt B25) använder riskjusterade förväntade kassaflöden och en riskfri ränta.

(c) Ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde (se punkt B26) använder förväntade kassaflöden som inte är riskjusterade och en diskonteringssats som är justerad för den riskpremie som marknadsaktörerna kräver. Denna faktor är en annan än den som används i tekniken med justerad diskonteringssats.

▼**M33**

Tekniken med justerad diskonteringssats

B18 Tekniken med justerad diskonteringssats använder en enda uppsättning kassaflöden från intervallet av möjliga uppskattade belopp, vare sig de är avtalsenliga eller utlovade (exempelvis en obligation) eller mest troliga kassaflöden. Dessa kassaflöden är alltid beroende av att en viss händelse inträffar (exempelvis är avtalsenliga eller utlovade kassaflöden för en obligation beroende av att låntagaren inte ställer in betalningarna). Den diskonteringssats som används i tekniken med justerad diskonteringssats härleds från observerbar avkastning på jämförbara tillgångar eller skulder som är föremål för handel på marknaden. Följaktligen diskonteras de avtalsenliga, utlovade eller mest troliga kassaflödena till en observerad eller uppskattad marknadsränta för sådana villkorliga kassaflöden (dvs. marknadsavkastning).

B19 Tekniken med justerad diskonteringssats kräver en analys av marknadsuppgifter för jämförbara tillgångar eller skulder. Jämförbarheten fastställs genom beaktande av kassaflödenas karaktär (exempelvis om kassaflödena är avtalsenliga eller icke avtalsenliga och sannolikt anpassar sig på liknande sätt till förändringar i de ekonomiska villkoren), samt andra faktorer (exempelvis kreditställning, säkerheter, varaktighet, restriktiva villkor och likviditet). Om en enda jämförbar tillgång eller skuld inte ger en korrekt bild av risken i kassaflödena för den tillgång eller skuld som värderas, kan det annars vara möjligt att härleda en diskonteringssats med hjälp av uppgifter för flera jämförbara tillgångar eller skulder tillsammans med den riskfria avkastningskurvan (dvs. genom en ”uppbyggnadsansats”).

B20 För att illustrera en uppbyggnadsansats kan vi anta att tillgång A är en avtalsenlig rätt till 800 valutaenheter ([1]) om ett år (dvs. utan osäkerhet vad gäller tidpunkt). Det finns en etablerad marknad för jämförbara tillgångar, och information om dessa tillgångar, däribland prisuppgifter, finns tillgänglig. Dessa jämförbara tillgångar har följande karaktärsdrag:

(a) Tillgång B är en avtalsenlig rätt att erhålla 1 200 VE om ett år och har ett marknadspris på 1 083 VE. Därmed är den implicita årliga avkastningen (dvs. en marknadsavkastning under ett år) 10,8 procent [(1 200 VE/1 083 VE) – 1].

(b) Tillgång C är en avtalsenlig rätt att erhålla 700 VE om två år och har ett marknadspris på 566 VE. Därmed är den implicita årliga avkastningen (dvs. en marknadsavkastning under två år) 11,2 procent [(700 VE/566 VE)^0.5 – 1].

(c) Alla tre tillgångarna är jämförbara när det gäller risk (dvs. spridning av möjlig avkastning och kredit).

B21 På grundval av tidpunkten för de avtalsenliga betalningarna som ska erhållas från tillgång A i förhållande till tidpunkten för tillgång B och tillgång C (dvs. ett år för tillgång B och två år för tillgång C), anses tillgång B vara mer jämförbar med tillgång A. Med användning av den avtalsenliga betalning som ska erhållas för tillgång A (800 VE) och den ettåriga marknadsavkastning som härleds från tillgång B (10,8 procent), är det verkliga värdet på tillgång A 722 VE (800 VE/1,108). I brist på tillgängliga marknadsuppgifter för tillgång B kan alternativt den ettåriga marknadsavkastningen härledas från tillgång C med hjälp av uppbyggnadsansatsen. I det fallet skulle den tvååriga marknadsavkastningen för tillgång C (11,2 procent) justeras till en ettårig marknadsavkastning med hjälp av den riskfria avkastningskurvans duration. Ytterligare information och analys kan krävas för att fastställa om riskpremierna för ettåriga och tvååriga tillgångar är desamma. Om det fastställs att riskpremierna för ettåriga och tvååriga tillgångar inte är desamma skulle den tvååriga marknadsavkastningen ytterligare justeras för denna effekt.

([1]) Denna standard anges monetära belopp i ”valutaenheter” (VE).

▼**M33**

B22 När tekniken med justerad diskonteringssats tillämpas på fasta in- eller utbetalningar inkluderas justeringen för risken i kassaflödena för den tillgång eller skuld som värderas i diskonteringssatsen. Ibland när tekniken med justerad diskonteringssats används för kassaflöden som inte är fasta in- eller utbetalningar kan det bli nödvändigt med en justering av kassaflödena för att uppnå jämförbarhet med den observerade tillgång eller skuld från vilken diskonteringssatsen härleds.

Tekniken med förväntat nuvärde

B23 Tekniken med förväntat nuvärde utgår från en uppsättning kassaflöden som representerar det sannolikhetsvägda genomsnittet av alla möjliga framtida kassaflöden (dvs. de förväntade kassaflödena). Den resulterande uppskattningen är identisk med förväntat värde, som i statistiska termer är det vägda genomsnittet av en fristående slumpvariabels möjliga värden med de respektive sannolikheterna som vikter. Eftersom samtliga möjliga kassaflöden är sannolikhetsbedömda är det resulterande förväntade kassaflödet inte beroende av att någon viss händelse inträffar (till skillnad från de kassaflöden som används i tekniken med justerad diskonteringssats).

B24 Vid ett investeringsbeslut skulle riskaverta marknadsaktörer ta hänsyn till risken för att de faktiska kassaflödena kan bli annorlunda än de förväntade kassaflödena. Inom portföljteorin skiljer man mellan två typer av risk:

(a) Osystematisk (diversifierbar) risk, vilket är den risk som är knuten till en viss tillgång eller skuld.

(b) Systematisk (icke-diversifierbar) risk, vilket är den risk som en tillgång eller skuld delar med andra poster i en diversifierad portfölj.

Enligt portföljteorin kommer marknadsaktörerna på en marknad i jämvikt endast att ersättas för att de bär den systematiska risken i kassaflödena (på ineffektiva marknader eller marknader som inte är i jämvikt kan andra former av avkastning eller ersättning finnas tillgängliga).

B25 Ansats 1 av tekniken med förväntat nuvärde justerar de förväntade kassaflödena för en tillgång enligt systematisk risk (dvs. marknadsrisk) genom att dra av en riskpremie (dvs. riskjusterade förväntade kassaflöden). Dessa riskjusterade förväntade kassaflöden representerar ett säkerhetsekvivalent kassaflöde, som diskonteras till riskfri ränta. Ett säkerhetsekvivalent kassaflöde är ett förväntat kassaflöde (enligt definition), som riskjusteras så att en marknadsaktör är ointresserad av att byta ut ett säkert kassaflöde mot ett förväntat kassaflöde. Om en marknadsaktör exempelvis skulle byta ut ett förväntat kassaflöde på 1 200 VE mot ett säkert kassaflöde på 1 000 VE är beloppet 1 000 VE säkerhetsekvivalenten för 1 200 VE (dvs. 200 VE skulle vara riskpremien). I detta fall skulle det vara likgiltigt för marknadsaktören vilken tillgång som innehas.

▼**M33**

B26 Ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde justerar däremot enligt systematisk risk (dvs. marknadsrisk) genom att tillämpa en riskpremie på den riskfria räntan. Följaktligen diskonteras de förväntade kassaflödena med en räntesats som motsvarar en förväntad räntesats som står i samband med sannolikhetsbedömda kassaflöden (dvs. förväntad avkastning). Modeller som används för prissättning av risktillgångar, exempelvis Capital Asset Pricing Model, kan användas för att uppskatta den förväntade avkastningen. Eftersom den diskonteringssats som används i tekniken med justerad diskonteringssats är en avkastning som står i samband med villkorliga kassaflöden är den sannolikt högre än den diskonteringssats som används i ansats 2 av tekniken med förväntat nuvärde, vilken är en förväntad avkastning som står i samband med förväntade eller sannolikhetsbedömda kassaflöden.

B27 För att illustrera ansatserna 1 och 2 kan vi anta att en tillgång har förväntade kassaflöden på 780 VE under ett år på basis av de möjliga kassaflöden och sannolikheter som anges nedan. Den tillämpliga riskfria räntan för kassaflöden med ett års horisont är fem procent, och den systematiska riskpremien för en tillgång med samma riskprofil är tre procent.

Möjliga kassaflöden	Sannolikhet	Sannolikhetsbedömda kassaflöden
500 VE	15 %	X75 VE
800 VE	60 %	480 VE
900 VE	25 %	225 VE
Förväntade kassaflöden		780 VE

B28 I denna enkla illustration representerar de förväntade kassaflödena (780 VE) det sannolikhetsbedömda genomsnittet av de tre möjliga utfallen. I mer realistiska situationer skulle det kunna finnas många möjliga utfall. Vid tillämpning av tekniken med förväntat nuvärde är det dock inte alltid nödvändigt att beakta utdelningarna av samtliga möjliga kassaflöden med hjälp av komplexa modeller och tekniker. I stället går det att ta fram ett begränsat antal fristående scenarier och sannolikheter som fångar en samling möjliga kassaflöden. Ett företag kan exempelvis använda realiserade kassaflöden för någon relevant förfluten period, justerade enligt de ändrade omständigheterna som har inträtt senare (exempelvis ändrade externa faktorer, däribland ekonomiska eller marknadsmässiga villkor, branschspecifika trender och konkurrens samt ändrade interna faktorer som påverkar företaget mer specifikt), med beaktande av marknadsaktörernas antaganden.

B29 I teorin är nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgångens kassaflöden detsamma oavsett om de fastställs genom ansats 1 eller ansats 2, enligt följande:

▼**M33**

(a) Med ansats 1 justeras de förväntade kassaflödena för systematisk risk (dvs. marknadsrisk). I brist på marknadsuppgifter som direkt avser riskjusteringens belopp kan en sådan justering härledas från en prissättningsmodell för tillgångar enligt säkerhetsekvivalentprincipen. Riskjusteringen (dvs. riskpremien på 22 VE) kan exempelvis fastställas med hjälp av premien för systematisk risk på tre procent (780 VE - [780 VE × (1,05/1,08)]), vilket resulterar i ett riskjusterat förväntat kassaflöde på 758 VE (780 VE - 22 VE). Värdet 758 VE är säkerhetsekvivalenten till 780 VE och diskonteras till den riskfria räntan (fem procent). Nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgången är 722 VE (758 VE/1,05).

(b) Med ansats 2 justeras inte de förväntade kassaflödena för systematisk risk (dvs. marknadsrisk). Justeringen för denna risk ingår i diskonteringssatsen. Därmed diskonteras de förväntade kassaflödena till en förväntad avkastning på åtta procent (dvs. den riskfria räntan på fem procent samt premien för systematisk risk på tre procent). Nuvärdet (dvs. det verkliga värdet) av tillgången är 722 VE (780 VE/1,08).

B30 När en teknik med förväntat nuvärde används för värdering till verkligt värde kan antingen ansats 1 eller ansats 2 användas. Om ansats 1 eller ansats 2 används beror på förhållanden och omständigheter som är specifika för den tillgång eller skuld som värderas, tillgången på tillräckliga uppgifter och tillämpade omdömen.

TILLÄMPNING AV NUVÄRDESTEKNIKER PÅ SKULDER OCH ETT FÖRETAGS EGETKAPITALINSTRUMENT SOM INTE INNEHAS AV ANDRA PARTER SOM TILLGÅNGAR (PUNKTERNA 40 OCH 41)

B31 När en nuvärdesteknik används för att till verkligt värde värdera en skuld som inte innehas av en annan part som tillgång (exempelvis en nedläggningsskuld), ska ett företag bland annat uppskatta de framtida negativa kassaflöden som en marknadsaktör väntar sig ska genereras vid fullföljandet av förpliktelsen. Dessa framtida negativa kassaflöden ska inkludera marknadsaktörernas förväntningar om kostnaden för fullgörandet av förpliktelsen och den ersättning en marknadsaktör skulle kräva för att ta på sig förpliktelsen. Sådan ersättning omfattar den avkastning som en marknadsaktör skulle kräva för att

(a) gå in i verksamheten (dvs. värdet för att fullgöra förpliktelsen, exempelvis genom att använda medel som skulle kunna användas för annan verksamhet), och

(b) ta på sig den risk som är förknippad med förpliktelsen (dvs. en *riskpremie* som återspeglar risken för att de faktiska kassaflödena kan bli annorlunda än de förväntade kassaflödena, se punkt B33).

B32 En icke-finansiell skuld innefattar exempelvis inte någon avtalsenlig avkastning och det finns ingen observerbar marknadsavkastning för skulden. I vissa fall är komponenterna i den avkastning som marknadsaktörerna skulle kräva omöjliga att särskilja från varandra (exempelvis när man använder det pris som en uppdragstagare skulle ta ut som fast belopp). I andra fall måste företaget göra en uppskattning av dessa komponenter separat (exempelvis när man använder det pris som en uppdragstagare skulle ta ut på löpande räkning, eftersom uppdragstagaren i detta fall inte skulle bära risken med framtida kostnadsändringar).

▼**M33**

B33 Ett företag kan på ett av följande sätt ta med en riskpremie i värderingen till verkligt värde av en skuld eller ett företags egetkapitalinstrument som inte innehas av en annan part som tillgång:

(a) Genom att justera kassaflödena (dvs. som en ökning av de negativa kassaflödena).

(b) Genom att justera den räntesats som används för att diskontera de framtida kassaflödena till deras nuvärden (dvs. som en minskning av diskonteringssatsen).

Ett företag ska se till att det inte dubbelräknar eller lämnar riskjusteringar obeaktade. Om de uppskattade kassaflödena exempelvis ökas för att ta hänsyn till ersättningen för bärandet av den risk som är förknippad med förpliktelsen ska diskonteringssatsen inte justeras för att återspegla denna risk.

INDATA TILL VÄRDERINGSTEKNIKER (PUNKTERNA 67–71)

B34 Exempel på marknader där indata kan vara observerbara för vissa tillgångar och skulder (exempelvis finansiella instrument):

(a) *Valutamarknad*. På en valutamarknad är slutkurserna både lättillgängliga och allmänt representativa för verkligt värde. Ett exempel på en sådan marknad är London Stock Exchange.

(b) *Dealer market*. På en ”dealer market” köper eller säljer handlarna för egen räkning. De tillför därigenom likviditet genom att använda sitt kapital för att hålla lager av poster som de noterar köp- och säljkurser för. Normalt är köp- och säljkurser (som representerar det pris till vilket mäklaren är redo att köpa respektive det pris till vilket handlaren är redo att sälja) mer lättillgängliga än slutkurser. OTC-marknader (för vilka priserna offentliggörs) är dealer markets. Dealer markets finns även för vissa andra tillgångar och skulder, inbegripet vissa finansiella instrument, råvaror och fysiska tillgångar (exempelvis begagnad utrustning).

(c) *Brokered market*. På en ”brokered market” försöker mäklare förmedla kontakt mellan köpare och säljare, men står inte redo att handla för egen räkning. Med andra ord använder inte mäklarna sitt eget kapital för att hålla lager av poster som de noterar köp- och säljkurser för. Mäklaren känner till respektive parters köp- och säljkurser, men varje part är normalt omedveten om de andra parternas priskrav. Priserna på slutförda transaktioner är ibland tillgängliga. Brokered markets omfattar elektroniska kommunikationsnät, där köp- och säljorder matchas, samt marknader för kommersiella fastigheter och bostadsfastigheter.

(d) *Principal-to-principal market*. På en ”principal-to-principal market” förhandlas transaktionerna (både låneursprung och återförsäljning) fram oberoende och utan mellanhänder. Ofta offentliggörs endast knapphändig information om dessa transaktioner.

HIERARKI FÖR VERKLIGT VÄRDE (PUNKTERNA 72–90)

Indata på Nivå 2 (punkterna 81–85)

B35 Exempel på indata på Nivå 2 för bestämda tillgångar och skulder innefattar följande:

(a) *Ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) baserade på swapräntan London Interbank Offered Rate (LIBOR)*. Indata på Nivå 2 skulle vara LIBOR-swapräntan om denna ränta är observerbar i normalt angivna intervall under hela swapavtalstiden.

▼**M33**

(b) *Ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) baserade på en avkastningskurva i utländsk valuta*. Indata på Nivå 2 skulle vara swapräntan baserad på en avkastningskurva i utländsk valuta som är observerbar i normalt angivna intervall under hela swapavtalstiden. Det skulle vara fallet om avtalstiden är tio år och denna ränta är observerbar i normalt angivna intervall under nio år, på villkor att en rimlig extrapolering av avkastningskurvan för år 10 inte skulle vara betydande för värderingen till verkligt värde av swappen som helhet.

(c) *Ränteswappar (betala rörlig ränta/erhålla fast ränta) baserade på en viss banks bästa ränta*. Indata på Nivå 2 skulle vara bankens bästa ränta som härleds genom extrapolering om de extrapolerade värdena styrks av observerbara marknadsuppgifter, exempelvis genom korrelation med en ränta som är observerbar under hela swapavtalstiden.

(d) *Treårigt optionsavtal på börshandlade aktier*. Indata på Nivå 2 skulle vara den implicita volatiliteten för aktierna, som genom extrapolering härleds till år 3 om båda följande villkor föreligger:

(i) Priserna för ettåriga och tvååriga optionsavtal på aktierna är observerbara.

(ii) Den extrapolerade implicita volatiliteten för ett treårigt optionsavtal bekräftas av observerbara marknadsuppgifter för hela optionsavtalstiden.

I detta fall kan den implicita volatiliteten härledas genom extrapolering från den implicita volatiliteten för ettåriga och tvååriga optionsavtal på aktierna och bekräftas av den implicita volatiliteten för treåriga optionsavtal på jämförbara företags aktier, på villkor att det finns en korrelation mellan den ettåriga och tvååriga implicita volatiliteten.

(e) *Licensavtal*. För ett licensavtal som förvärvas i ett rörelseförvärv och som det förvärvade företaget (parten i licensavtalet) nyligen förhandlade fram med en fristående part skulle indata på Nivå 2 vara royaltysatsen i avtalet med den fristående parten vid avtalets början.

(f) *Lager av färdiga varor i butik*. För lager av färdiga varor som förvärvas i ett rörelseförvärv skulle indata på Nivå 2 vara antingen ett pris för kunder på en detaljhandelsmarknad eller ett pris för återförsäljare på en grosshandelsmarknad, justerat för skillnader i lagerpostens skick och plats och jämförbara (dvs. liknande) lagerposter, så att värderingen till verkligt värde återspeglar det pris som skulle erhållas vid en transaktion för försäljning av lagerposten till en annan återförsäljare som skulle slutföra den nödvändiga säljinsatsen. Värderingen till verkligt värde kommer i princip att vara densamma, oavsett om justeringarna avser ett detaljhandelspris (nedåt) eller ett grosshandelspris (uppåt). Rent allmänt bör det pris som kräver de minsta subjektiva justeringarna användas för värderingen till verkligt värde.

(g) *Byggnad som innehas och används*. Indata på Nivå 2 skulle vara priset per kvadratmeter för byggnaden (en värderingsmultipel) som härleds från observerbara marknadsuppgifter, exempelvis multiplar härledda från priser i observerade transaktioner med jämförbara (dvs. liknande) byggnader på liknande platser.

▼M33

(h) *Kassagenererande enhet*. Indata på Nivå 2 skulle vara en värderingsmultipel (exempelvis en multipel av vinst eller intäkter eller ett liknande resultatmått) som härleds från observerbara marknadsuppgifter, exempelvis multiplar härledda från priser i observerade transaktioner inom jämförbara (dvs. liknande) verksamhetsområden, med beaktande av driftsrelaterade, marknadsrelaterade, finansiella och icke finansiella faktorer.

Indata på Nivå 3 (punkterna 86-90)

B36 Exempel på indata på Nivå 3 för bestämda tillgångar och skulder innefattar följande:

(a) *Valutaswap med lång löptid*. Indata på Nivå 3 skulle vara en ränta i en bestämd valuta som inte är observerbar och som inte kan bekräftas av observerbara marknadsuppgifter i normalt angivna intervall eller på annat sätt för valutaswappens hela avtalstid. Räntesatserna i en valutaswap är de swapräntor som räknas fram på grundval av respektive lands avkastningskurva.

(b) *Treårigt optionsavtal på börshandlade aktier*. Indata på Nivå 3 skulle vara historisk volatilitet, dvs. den volatilitet för aktierna som härleds från aktiernas historiska priser. Historisk volatilitet ger normalt ingen bild av nuvarande marknadsaktörers förväntningar om framtida volatilitet, även om det är den enda tillgängliga informationen för prissättning av en option.

(c) *Ränteswap*. Indata på Nivå 3 skulle vara en justering av ett genomsnittligt konsensuspris (icke-bindande pris) för swappen, som tagits fram med hjälp av uppgifter som inte är direkt observerbara och inte på annat sätt kan bekräftas av observerbara marknadsuppgifter.

(d) *Nedläggningsskuld som övertagits i ett rörelseförvärv*. Indata på Nivå 3 skulle vara en aktuell uppskattning med hjälp av företagets egna uppgifter om de framtida utbetalningarna för att fullgöra förpliktelsen (inbegripet marknadsaktörernas förväntningar om kostnaderna för fullgörandet av förpliktelsen och den ersättning som en marknadsaktör skulle kräva för att bära förpliktelsen att montera ned tillgången) i brist på rimligen tillgänglig information om att marknadsaktörerna skulle använda andra antaganden. Dessa indata på Nivå 3 skulle i en nuvärdesteknik användas tillsammans med andra indata, exempelvis aktuell riskfri ränta eller kreditjusterad riskfri ränta, om effekten av företagets kreditställning på skuldens verkliga värde återspeglas i diskonteringssatsen snarare än i uppskattningen av framtida negativa kassaflöden.

(e) *Kassagenererande enhet*. Indata på Nivå 3 skulle vara en finansiell prognos (exempelvis avseende kassaflöden eller resultat) som tagits fram med hjälp av företagets egna uppgifter, i brist på rimligen tillgänglig information om att marknadsaktörerna skulle använda andra antaganden.

▼**M33**

VÄRDERING TILL VERKLIGT VÄRDE NÄR VOLYMEN ELLER AKTIVITETSNIVÅN FÖR EN TILLGÅNG ELLER SKULD AVSEVÄRT HAR MINSKAT

B37 En tillgångs eller skulds verkliga värde kan påverkas när det har skett en avsevärd minskning i volymen eller aktivitetsnivån för denna tillgång eller skuld i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder). För att på grundval av tillgängliga uppgifter avgöra om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden ska ett företag utvärdera betydelsen och relevansen av exempelvis följande faktorer:

(a) Det finns få nyligen genomförda transaktioner.

(b) Kursuppgifterna tas inte fram med hjälp av aktuell information.

(c) Kursuppgifterna varierar i hög grad, antingen över tid eller mellan olika marknadsgaranter (exempelvis på vissa ”brokered markets”).

(d) Index som tidigare var starkt korrelerade med tillgångens eller skuldens verkliga värden är bevisligen okorrelerade med de senaste indikationerna om verkligt värde för denna tillgång eller skuld.

(e) Det sker en avsevärd ökning i implicita likviditetspremier, avkastningar eller resultatindikatorer (som betalningsförsummelser eller förlusters svårighetsgrad) för observerade transaktioner eller noterade priser jämfört med företagets uppskattning av förväntade kassaflöden, med beaktande av alla tillgängliga marknadsuppgifter om kreditrisk och annan risk för utebliven fullgörelse för tillgången eller skulden.

(f) Det föreligger en stor skillnad mellan köp- och säljkurs eller sker en avsevärd ökning av skillnaden mellan köp- och säljkurs.

(g) Det sker en avsevärd minskning i aktiviteten på marknaden eller finns ingen marknad för nyemitterade värdepapper (dvs. en primärmarknad) för tillgången eller skulden eller liknande tillgångar eller skulder.

(h) Lite information är offentligt tillgänglig (exempelvis för transaktioner på en ”principal-to-principal market”).

B38 Om ett företag drar slutsatsen att det har skett en avsevärd minskning i volymen eller aktivitetsnivån för tillgången eller skulden i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder) krävs ytterligare analys av transaktionerna eller de noterade priserna. Endast en minskad volym eller aktivitetsnivå behöver inte betyda att ett transaktionspris eller noterat pris inte ger en bild av det verkliga värdet eller att transaktionen på marknaden inte är ordnade. Om ett företag dock avgör att ett transaktionspris eller noterat pris inte ger en bild av det verkliga värdet (vissa transaktioner kanske inte är ordnade) krävs en justering av transaktionspriset eller det noterade priset om företaget använder dessa priser för värdering till verkligt värde och justeringen kan vara betydande för värderingen till verkligt värde som helhet. Justeringar kan också vara nödvändiga under andra omständigheter (exempelvis när ett pris för en liknande tillgång kräver avsevärd justering för att det ska bli jämförbart med den tillgång som värderas eller när priset är gammalt).

▼**M33**

B39 I denna standard föreskrivs ingen ansats för betydande justeringar av transaktionspriser eller noterade priser. I punkterna 61–66 och B5–B11 behandlas användningen av värderingstekniker vid värdering till verkligt värde. Oavsett vilken värderingsteknik som används ska ett företag ta med lämpliga riskjusteringar, däribland en riskpremie som återspeglar det belopp som marknadsaktörerna skulle kräva som ersättning för osäkerheten i kassaflödena för en tillgång eller skuld (se punkt B17). Annars ger inte värderingen en korrekt bild av det verkliga värdet. I vissa fall kan det vara svårt att bestämma lämplig riskjustering. Svårighetsgraden i sig är dock inte ett tillräckligt skäl för att utesluta en riskjustering. Riskjusteringen ska återspegla en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer under aktuella marknadsförhållanden vid värderingstidpunkten.

B40 Om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden kan det vara på sin plats att ändra värderingsteknik eller använda flera värderingstekniker (exempelvis en marknadsansats och en nuvärdesteknik). När indikationer på verkligt värde från flera värderingstekniker vägs samman ska ett företag ta hänsyn till rimligheten i intervallet av värderingarna till verkligt värde. Syftet är att fastställa den punkt i intervallet som under aktuella marknadsförhållanden är mest representativ för det verkliga värdet. Ett brett intervall i värderingarna till verkligt värde kan tyda på att ytterligare analys är nödvändig.

B41 Syftet med värderingen till verkligt värde är oförändrat, även om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden. Det verkliga värdet är det pris som vid värderingstidpunkten skulle erhållas vid försäljning av en tillgång eller betalas vid överlåtelse av en skuld i en ordnad transaktion mellan marknadsaktörer(dvs. inte försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning) och under aktuella marknadsförhållanden.

B42 Att uppskatta det pris till vilket marknadsaktörerna skulle vara redo att gå in i en ordnad transaktion vid värderingstidpunkten, om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden, beror på förhållandena och omständigheterna vid värderingstidpunkten och kräver omdöme. Ett företags avsikt att inneha tillgången eller reglera eller på annat sätt fullgöra skulden är inte relevant vid värderingen till verkligt värde, eftersom verkligt värde är en marknadsbaserad värdering, inte en företagsspecifik värdering.

Identifiering av transaktioner som inte är ordnade

B43 Det blir svårare att avgöra huruvida en transaktion är ordnad om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för denna tillgång eller skuld i förhållande till normal marknadsaktivitet för tillgången eller skulden (eller liknande tillgångar eller skulder). Under sådana omständigheter är det inte lämpligt att dra slutsatsen att alla transaktioner på denna marknad sker under icke ordnade former (dvs. försäljning på grund av tvångslikvidation eller utmätning). Omständigheter som kan tyda på att en transaktion är ordnad är exempelvis att

(a) det saknades tillräcklig marknadsexponering under en period som föregick värderingstidpunkten för att möjliggöra försäljning som är normal och sedvanlig för transaktioner med sådana tillgångar eller skulder under aktuella marknadsförhållanden,

(b) det förelåg en normal och sedvanlig försäljningsperiod, men säljaren sålde tillgången eller skulden till en enda marknadsaktör,

▼M33

(c) säljaren befinner sig i eller är nära konkurs eller tvångsförvaltning (dvs. säljaren är nödlidande),

(d) säljaren behövde sälja för att uppfylla regelkrav eller rättsliga krav (dvs. säljaren var tvingad),

(e) transaktionspriset är ett avvikande värde jämfört med andra nyligen genomförda transaktioner för samma eller en liknande tillgång eller skuld.

Ett företag ska utvärdera omständigheterna för att avgöra om transaktionen är ordnad, med hänsyn till vikten av tillgängliga uppgifter.

B44 Ett företag ska beakta allt det följande vid värdering till verkligt värde eller uppskattning av marknadsriskpremier:

(a) Om beläggen pekar på att en transaktion inte är ordnad ska ett företag tillmäta detta transaktionspris liten eller ingen betydelse (jämfört med andra indikationer på verkligt värde).

(b) Om beläggen pekar på att en transaktion är ordnad ska ett företag ta hänsyn till detta transaktionspris. Den grad av betydelse som tillmäts transaktionspriset jämfört med andra indikationer på verkligt värde beror på förhållandena och omständigheterna, exempelvis följande:

(i) Transaktionens volym.

(ii) Transaktionens jämförbarhet med den tillgång eller skuld som värderas.

(iii) Transaktionens närhet till värderingstidpunkten.

(c) Om ett företag inte har tillräcklig information för att kunna avgöra om en transaktion är ordnad ska det ta hänsyn till transaktionspriset. Det kan dock hända att transaktionspriset inte ger en korrekt bild av det verkliga värdet (dvs. transaktionspriset är inte nödvändigtvis den enda eller huvudsakliga grundvalen för värdering till verkligt värde eller uppskattning av marknadsriskpremier). När ett företag inte har tillräcklig information för att kunna avgöra om bestämda transaktioner är ordnade ska företaget tillmäta dessa transaktioner mindre betydelse jämfört med andra transaktioner som bevisligen är ordnade.

Ett företag måste inte göra stora ansträngningar för att avgöra om en transaktion är ordnad, men det får inte bortse från information som rimligen är tillgänglig. När ett företag är part i en transaktion antas det ha tillräcklig information för att kunna avgöra om transaktionen är ordnad.

Användning av noterade priser från tredje part

B45 Denna standard förhindrar inte användning av noterade priser från tredje part, exempelvis företag som tillhandahåller aktuell prisinformation eller mäklare, om ett företag har bedömt att de noterade priserna från dessa parter tas fram i enlighet med denna standard.

B46 Om det har skett en avsevärd minskning i volym eller aktivitetsnivå för tillgången eller skulden ska ett företag utvärdera om de noterade priserna från tredje part tas fram med hjälp av aktuell information som återspeglar ordnade transaktioner eller en värderingsteknik som återspeglar marknadsaktörernas antaganden (inbegripet antaganden om risk). Vid vägning av ett noterat pris som indata för en värdering till verkligt värde tillmäter ett företag mindre betydelse (jämfört med andra indikationer på verkligt värde som återspeglar resultaten av transaktioner) åt noteringar som inte återspeglar resultatet av transaktioner.

B47 Dessutom ska noteringens karaktär (exempelvis om noteringen är en indexkurs eller ett bindande erbjudande) beaktas vid vägning av tillgängliga uppgifter. Större betydelse ska tillmätas noteringar från tredje part som utgör bindande erbjudanden.

▼**M33**

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

IFRS 13 och dess bilagor utgör en helhet. Bilagan har samma rättsliga värde som övriga delar av standarden.

C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar standarden för en tidigare period ska det upplysa om detta.

C2 Denna standard ska tillämpas framåtriktat från början av det räkenskapsår då den tillämpas för första gången.

C3 Upplysningskraven i denna standard behöver inte tillämpas i jämförande information för perioder som föregår den period då denna standard tillämpas för första gången.

▼**M42**

C4 Genom *den årliga förbättringscykeln 2011–2013 för IFRS-standarder*, som utfärdades i december 2013, ändrades punkt 52. Företagen ska tillämpa den ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2014 eller senare. Företagen ska tillämpa den ändringen framåtriktat från början av det räkenskapsår då IFRS 13 tillämpades för första gången. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna ändring för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼**M53**

C5 IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 52. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼**M54**

C6 I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼M52

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 15

Intäkter från avtal med kunder

SYFTE

1. Syftet med denna standard är att fastställa de principer som ett företag ska tillämpa för att redovisa användbar information för användare av finansiella rapporter om *intäkters* karaktär, storlek och tidpunkt samt osäkerhet och kassaflöden som härrör från ett *avtal* med en *kund*.

Uppfylla syftet

2. För att uppfylla syftet i punkt 1 är grundprincipen för denna standard att ett företag ska redovisa intäkter för att beskriva överföringen av utlovade varor eller tjänster till kunder till ett belopp som speglar den ersättning som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster.

3. Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och alla relevanta fakta och omständigheter vid tillämpningen av denna standard. Ett företag ska tillämpa denna standard konsekvent, inklusive användningen av möjliga praktiska utvägar, på avtal med liknande egenskaper och under liknande omständigheter.

4. Denna standard specificerar redovisning av ett individuellt avtal med en kund. Som praktisk lösning kan ett företag dock tillämpa denna standard på en portfölj med avtal (eller *prestationsåtaganden*) med liknande egenskaper om företaget rimligen förväntar sig att effekten på de finansiella rapporterna av att tillämpa denna standard på portföljen inte väsentligt skulle skilja sig från att tillämpa denna standard på enskilda avtal (eller prestationsåtaganden) i denna portfölj. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som speglar portföljens storlek och sammansättning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M54

5. Ett företag ska tillämpa denna standard på alla avtal med kunder utom följande:

a) Leasingavtal som omfattas av IFRS 16 *Leasingavtal*.

▼M52

b) Försäkringsavtal inom tillämpningsområdet för IFRS 4 *Försäkringsavtal*.

c) Finansiella instrument och andra avtalsenliga rättigheter eller skyldigheter inom tillämpningsområdet för IFRS 9 *Finansiella instrument*, IFRS 10 *Koncernredovisningar*, IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*, IAS 27 *Separata finansiella rapporter* och IAS 28 *Innehav i intresseföretag och joint ventures*.

d) Icke-monetära byten mellan företag i samma bransch för att underlätta försäljning till kunder eller potentiella kunder. Till exempel ska denna standard inte tillämpas på ett avtal mellan två oljeföretag som är överens om byte av olja för att tillgodose efterfrågan från sina kunder på olika specificerade platser under en viss tid.

▼**M52**

6. Ett företag ska endast tillämpa denna standard på ett avtal (annat än de avtal som anges i punkt 5) om avtalets motpart är en kund. En kund är en part som har ingått avtal med ett företag att erhålla varor eller tjänster som alstrats av företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning. En motpart i avtalet skulle inte vara en kund om till exempel motparten har ingått avtal med företaget om att delta i en verksamhet eller process där parterna delar de risker och fördelar som följer av verksamheten eller processen (t.ex. utveckling av en tillgång i ett samarbetsarrangemang) snarare än att erhålla produkten av företagets ordinarie verksamhet.

7. Ett avtal med en kund kan falla delvis inom tillämpningsområdet för denna standard och delvis inom tillämpningsområdet för andra standarder som anges i punkt 5.

a) Om andra standarder anger hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska ett företag först tillämpa avskiljnings- och/eller värderingskraven i dessa standarder. Ett företag ska från *transaktionspriset* utesluta den del (eller de delar) av avtalet som inledningsvis värderats i enlighet med andra standarder och ska tillämpa punkterna 73–86 för att allokera det belopp av transaktionspriset som återstår (i förekommande fall) till varje prestationsåtagande inom tillämpningsområdet för denna standard och till andra delar av avtalet som anges i punkt 7 (b).

b) Om andra standarder inte specificerar hur en eller flera delar av avtalet ska särskiljas och/eller inledningsvis värderas ska företaget tillämpa denna standard för att särskilja och/eller initialt värdera den delen (eller de delarna) av avtalet.

8. I denna standard specificeras redovisningen av tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund och av de utgifter som företaget ådrar sig för att fullgöra ett avtal med en kund om dessa utgifter inte faller inom tillämpningsområdet för en annan standard (se punkterna 91–104). Ett företag ska endast tillämpa dessa punkter på de utgifter som det ådragit sig avseende ett avtal med en kund (eller en del av det avtalet) som faller inom tillämpningsområdet för denna standard.

REDOVISNING

Identifiera avtalet

9. Ett företag ska endast redovisa ett avtal med en kund som faller inom tillämpningsområdet för denna standard enbart om samtliga nedanstående kriterier är uppfyllda:

a) parterna i avtalet har godkänt avtalet (skriftligen, muntligen eller i enlighet med normal affärspraxis) och har åtagit sig att fullgöra sina respektive skyldigheter,

b) företaget kan fastställa varje parts rättigheter när det gäller de varor eller tjänster som ska överföras,

c) företaget kan fastställa betalningsvillkoren för de varor eller tjänster som ska överföras,

▼**M52**

d) avtalet har kommersiell innebörd (dvs. risk, tidpunkt eller belopp för företagets framtida kassaflöden som förväntas förändras till följd av avtalet), och

e) det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som det är berättigat till i utbyte mot de varor eller tjänster som kommer att överföras till kunden. Vid bedömningen av huruvida möjligheten att erhålla ett ersättningsbelopp är sannolik ska ett företag endast ta ställning till kundens förmåga och avsikt att betala detta belopp på förfallodagen. Det ersättningsbelopp som företaget har rätt till kan vara lägre än det pris som anges i avtalet om ersättningen är rörlig, eftersom företaget kan erbjuda kunden en rabatt (se punkt 52).

10. Ett avtal är en överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter. Verkställighet av rättigheter och skyldigheter i ett avtal är en rättsfråga. Avtal kan vara skriftliga, muntliga eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis. Metoderna och processerna för att upprätta avtal med kunder varierar mellan jurisdiktioner, branscher och företag. De kan dessutom variera inom ett företag (de kan till exempel bero på typen av kund eller karaktären på de utlovade varorna eller tjänsterna). Ett företag ska beakta dessa metoder och processer vid bestämmande av om och när ett avtal med en kund skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.

11. Vissa avtal med kunder kan vara utan tidsbegränsning och kan upphävas eller ändras av någon av parterna när som helst. Andra avtal kan förnyas automatiskt med jämna mellanrum, vilket anges i avtalet. Ett företag ska tillämpa denna standard på avtalets löptid (dvs. avtalsperioden), under vilken avtalsparterna har aktuella verkställbara rättigheter och skyldigheter.

12. Vid tillämpning av denna standard föreligger inget avtal om varje part i avtalet har en ensidig rätt att säga upp ett ej uppfyllt avtal utan att kompensera den andra parten (eller parterna). Ett avtal är ej uppfyllt om båda följande kriterier är uppfyllda:

a) företaget har ännu inte överfört några utlovade varor eller tjänster till kunden, och

b) företaget har ännu inte fått, och har ännu inte rätt att erhålla, någon ersättning i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.

13. Om ett avtal med en kund uppfyller kriterierna i punkt 9 vid avtalets början ska ett företag inte ompröva dessa kriterier, såvida det inte föreligger en betydande förändring av fakta och omständigheter. Om till exempel en kunds förmåga att betala ersättningen skulle försämras väsentligt ska företaget göra en ny bedömning av om det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som företaget har rätt till i utbyte mot återstående varor eller tjänster som ska överföras till kunden.

▼M52

14. Om ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 ska företaget fortsätta att bedöma avtalet för att avgöra om kriterierna i punkt 9 uppfylls senare.

15. När ett avtal med en kund inte uppfyller kriterierna i punkt 9 och ett företag erhåller ersättning från kunden ska företaget endast intäktsredovisa den erhållna ersättningen när någon av följande händelser har inträffat:

a) företaget har inga återstående skyldigheter att överföra varor eller tjänster till kunden och all, eller praktiskt taget all, utlovad ersättning från kunden har tagits emot av företaget och är inte återbetalbar, eller

b) avtalet har sagts upp och den ersättning som erhållits från kunden är inte återbetalbar.

16. Ett företag ska redovisa den ersättning som erhållits från en kund som en skuld till dess att en av händelserna i punkt 15 inträffar eller till dess att kriterierna i punkt 9 har uppfyllts vid en senare tidpunkt(se punkt 14). Beroende på fakta och omständigheter kring avtalet representerar den redovisade skulden företagets skyldighet att antingen överföra varor eller tjänster i framtiden eller att återbetala den erhållna ersättningen. I båda fallen ska skulden värderas till det ersättningsbelopp som erhållits från kunden.

Kombinerade avtal

17. Ett företag ska kombinera två eller flera avtal som ingås samtidigt eller nästan samtidigt med samma kund (eller närstående parter till kunden) och ska redovisa avtalen som ett enda avtal om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda:

a) avtalen förhandlas fram som ett paket med ett enda kommersiellt syfte.

b) det ersättningsbelopp som ska betalas enligt ett avtal beror på priset eller prestationen i det andra avtalet.

c) de varor eller tjänster som utlovas i avtalen (eller vissa varor eller tjänster som utlovas i vart och ett av avtalen) är ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.

Avtalsändringar

18. En avtalsändring innebär en förändring av omfattning eller pris (eller båda) i ett avtal som har godkänts av avtalsparterna. I vissa branscher och jurisdiktioner kan en avtalsändring beskrivas som en ändringsorder, en variation eller en ändring. En avtalsändring föreligger när avtalsparterna godkänner en ändring som antingen skapar nya eller ändrar befintliga verkställbara rättigheter och skyldigheter för parterna i avtalet. En avtalsändring kan godkännas skriftligen, muntligen eller underförstått enligt normal affärspraxis. Om avtalsparterna inte har godkänt en avtalsändring ska företaget fortsätta att tillämpa denna standard på det befintliga avtalet till dess att avtalsändringen godkänns.

▼**M52**

19. En avtalsändring kan föreligga även om parterna i avtalet har en tvist om omfattningen eller priset (eller båda) för ändringen eller om parterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i priset. Vid bedömningen av om de rättigheter och skyldigheter som skapas eller förändras genom en ändring är verkställbara, ska företaget beakta alla relevanta fakta och omständigheter inklusive villkoren i avtalet och annan bevisning. Om avtalsparterna har godkänt en ändring av avtalets omfattning men ännu inte har fastställt motsvarande förändring i pris ska ett företag uppskatta de förändringar av transaktionspriset som följer av ändringen i enlighet med punkterna 50–54 om uppskattning av rörlig ersättning och punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.

20. Ett företag ska redovisa en avtalsändring som ett separat avtal om båda följande villkor är uppfyllda:

a) avtalets omfattning ökar på grund av tillägg av utlovade varor eller tjänster som är distinkta (i enlighet med punkterna 26–30), och

b) priset på avtalet stiger med ett ersättningsbelopp som återspeglar företagets *fristående försäljningspriser* för de ytterligare varor eller tjänster som utlovats och eventuella lämpliga justeringar av detta pris för att återspegla omständigheterna i det särskilda avtalet. Exempelvis kan ett företag justera det fristående försäljningspriset för en ytterligare vara eller tjänst efter en rabatt som kunden får, eftersom det inte är nödvändigt för företaget att bära de försäljningsrelaterade kostnader som det skulle åsamkas vid försäljning av en liknande vara eller tjänst till en ny kund.

21. Om en avtalsändring inte redovisas som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag redovisa utlovade varor eller tjänster som ännu inte överförts vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. återstående utlovade varor eller tjänster) på något av följande tillämpliga sätt:

a) Ett företag ska redovisa en avtalsändring som om den vore en uppsägning av ett befintligt avtal och inrättande av ett nytt avtal om återstående varor eller tjänster är distinkta i jämförelse med de varor eller tjänster som överförts vid eller före tidpunkten för avtalsändringen. Det ersättningsbelopp som ska tilldelas de återstående prestationsåtagandena (eller de återstående distinkta varorna och tjänsterna i ett enda prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkt 22 b) är summan av

i) den ersättning som utlovats av kunden (inklusive belopp som redan erhållits från kunden) som ingick i uppskattningen av transaktionspriset och som inte hade intäktsredovisats, och

ii) den utlovade ersättningen som en del av avtalsändringen.

▼M52

b) Ett företag ska redovisa avtalsändringen som om den vore en del av det befintliga avtalet om återstående varor och tjänster inte är distinkta och därför utgör en del av ett enda prestationsåtagande som delvis är uppfyllt vid tidpunkten för avtalsändringen. Den inverkan som avtalsändringen har på transaktionspriset och på företagets mått på utförande mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande ska redovisas som en intäktsjustering (antingen som en ökning eller som en minskning av intäkter) vid tidpunkten för avtalsändringen (dvs. justeringen av intäkter görs på en kumulativ catch-up-basis).

c) Om återstående varor och tjänster är en kombination av punkterna (a) och (b) ska företaget redovisa effekten av ändringen på de ouppfyllda (inbegripet delvis ouppfyllda) prestationsåtagandena i det ändrade avtalet på ett sätt som är förenligt med målen i denna punkt.

Identifiering av prestationsåtaganden

22. Vid avtalets början ska företaget bedöma de varor eller tjänster som utlovas i ett avtal med en kund och ska identifiera som ett prestationsåtagande varje löfte om att till kunden överföra antingen

a) en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, eller

b) en serie distinkta varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden (se punkt 23).

23. En serie distinkta varor och tjänster har samma mönster för överföring till kunden om båda följande kriterier är uppfyllda:

a) varje distinkt vara eller tjänst i den serie som företaget förbinder sig att överföra till kunden skulle uppfylla kriterierna i punkt 35 om att vara ett prestationsåtagande som uppfyllts över tid, och

b) i enlighet med punkterna 39–40 skulle samma metod användas för att mäta företagets mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om att överföra varje distinkt vara eller tjänst i serien till kunden.

Löften i avtal med kunder

24. Ett avtal med en kund anger generellt sett uttryckligen de varor eller tjänster som ett företag förbinder sig att överföra till en kund. De prestationsåtaganden som anges i ett avtal med en kund får dock inte begränsas till de varor eller tjänster som uttryckligen anges i avtalet. Detta beror på att ett avtal med en kund också kan omfatta löften som är underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om, vid tidpunkten då avtalet ingås, dessa löften skapar en välgrundad förväntan hos kunden om att företaget kommer att överföra en vara eller tjänst till kunden.

▼M52

25. Prestationsåtaganden omfattar inte aktiviteter som ett företag måste åta sig för att fullgöra ett avtal om inte dessa aktiviteter överför en vara eller tjänst till en kund. Till exempel kan ett serviceföretag behöva utföra olika administrativa uppgifter för att ingå ett avtal. Utförandet av dessa uppgifter överför inte en tjänst till kunden när de utförs. Därför är sådan uppstartsaktiviteter inte ett prestationsåtagande.

Distinkta varor och tjänster

▼M55

26. Beroende på avtalet kan utlovade varor och tjänster omfatta, men är inte begränsade till, följande:

a) Försäljning av varor som tillverkats av ett företag (t.ex. en tillverkares varulager).

b) Återförsäljning av varor som köpts in av ett företag (t.ex. en detaljhandlares varor).

c) Återförsäljning av rättigheter till varor eller tjänster som köpts in av ett företag (t.ex. en biljett som säljs av ett företag som agerar som huvudman, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38).

d) Utförande av en avtalsenligt överenskommen uppgift (eller avtalsenligt överenskomna uppgifter) åt en kund.

e) Tillhandahållande av en tjänst som innebär att stå redo att tillhandahålla varor eller tjänster (t.ex. ospecificerade uppdateringar av programvara som tillhandahålls när och om de finns tillgängliga) eller att tillgängliggöra varor och tjänster för en kund att använda om och när kunden bestämmer sig för att göra det.

f) Tillhandahållande av en tjänst som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster till en kund (till exempel genom att fungera som ombud för en annan part, enligt beskrivningen i punkterna B34–B38).

g) Upplåtelse av rättigheter till varor eller tjänster som ska tillhandahållas i framtiden som en kund kan sälja vidare eller tillhandahålla en egen kund (t.ex. ett företag som säljer en produkt till en detaljist förbinder sig att överföra ytterligare en vara eller tjänst till en person som köper produkten från detaljisten).

h) Byggnation, tillverkning eller utveckling av en tillgång för en kunds räkning.

i) Upplåtelse av tillstånd (se punkterna B52–B63B).

j) Upplåtelse av rätter att köpa ytterligare varor eller tjänster (när dessa alternativ förser en kund med en väsentlig rättighet, enligt beskrivningen i punkterna B39–B43).

27. En vara eller tjänst som utlovats till en kund är distinkt om båda följande kriterier är uppfyllda:

a) Kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra resurser som finns tillgängliga för kunden (dvs. varan eller tjänsten är kapabel att vara distinkt).

▼M55

b) Företagets löfte att överföra varan eller tjänsten till kunden kan särskiljas från andra löften i avtalet (dvs. löftet att överföra varan eller tjänsten är distinkt inom ramen för avtalet).

▼M52

28. En kund kan dra nytta av en vara eller tjänst i enlighet med punkt 27 (a) om varan eller tjänsten kan användas, konsumeras, säljas till ett belopp som är högre än skrotvärdet eller på annat vis innehas på ett sätt som skapar ekonomiska fördelar. För vissa varor eller tjänster kan en kund dra nytta av en vara eller tjänst separat. För andra varor eller tjänster kan en kund endast dra nytta av varan eller tjänsten tillsammans med andra lättillgängliga resurser. En lättillgänglig resurs är en vara eller tjänst som säljs separat (av företaget eller ett annat företag) eller en resurs som kunden redan har erhållit från företaget (inklusive varor eller tjänster som företaget redan har överförts till kunden enligt avtalet) eller från andra transaktioner eller händelser. Olika faktorer kan tillhandahålla bevis för att kunden kan dra nytta av en vara eller en tjänst, antingen separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser. Till exempel skulle det faktum att företaget regelbundet säljer en vara eller tjänst separat tyda på att en kund kan dra nytta av varan eller tjänsten separat eller tillsammans med andra lättillgängliga resurser.

▼M55

29. Vid bedömningen av om ett företags löfte att överföra varor eller tjänster till kunden kan särskiljas i enlighet med punkt 27 b är målet att fastställa om löftets innebörd, inom ramen för avtalet, är att överföra varje vara eller tjänst var för sig eller att överföra en kombinerad vara eller varor i vilka de utlovade varorna eller tjänsterna utgör insatsvaror. Faktorer som visar att två eller flera löften att överföra varor eller tjänster till en kund inte kan särskiljas innefattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Företaget tillhandahåller en betydande tjänst som innebär att en vara eller tjänst integreras med andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet till en paketlösning med varor eller tjänster som utgör den sammanlagda prestationen som kunden har avtalat. Med andra ord använder företaget varorna eller tjänsterna som insatsvaror för att tillverka eller leverera den sammanlagda produktion som anges av kunden. En sammanlagd produktion kan bestå av mer än en fas, ett moment eller en enhet.

b) En eller flera av varorna eller tjänsterna väsentligt ändrar eller anpassar, eller väsentligt ändras eller anpassas av, en eller flera av de andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet.

c) Varorna eller tjänsterna är starkt beroende av eller nära förbundna med varandra. Varje vara eller tjänst påverkas med andra ord väsentligt av en eller flera av de andra varorna eller tjänsterna i avtalet. I vissa fall påverkas till exempel två eller flera varor eller tjänster väsentligt av varandra därför att företaget inte skulle kunna uppfylla sitt löfte genom att överföra varorna eller tjänsterna var för sig.

▼**M52**

30. Om en utlovad vara eller tjänst inte är distinkt ska ett företag kombinera den varan eller tjänsten med andra varor eller tjänster till dess att det identifierar ett paket med varor eller tjänster som är distinkta. I vissa fall skulle detta leda till att företaget redovisar samtliga varor eller tjänster som utlovas i ett avtal som ett enda prestationsåtagande.

Uppfyllelse av prestationsåtaganden

31. Ett företag ska intäktsredovisa när (eller allt eftersom) företaget uppfyller ett prestationsåtagande genom att överföra en utlovad vara eller tjänst (dvs. en tillgång) till en kund. En tillgång överförs när (eller allt eftersom) kunden får kontroll över tillgången.

32. För varje prestationsåtagande som identifierats i enlighet med punkterna 22–30 ska företaget vid avtalets början fastställa om det uppfyller prestationsåtagandet över tid (i enlighet med punkterna 35–37) eller om det uppfyller prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt (i enlighet med punkt 38). Om ett företag inte uppfyller ett prestationsåtagande över tid uppfylls prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt.

33. Varor och tjänster är tillgångar, om än endast tillfälligt, när de tas emot och används (som i fallet med många tjänster). Kontroll över en tillgång är förmågan att styra användningen av, och erhålla i stort sett alla återstående fördelar från, tillgången. Kontroll omfattar möjligheten att hindra andra företag från att styra användningen av, och erhålla fördelarna från, en tillgång. Fördelarna med en tillgång är de potentiella kassaflöden (inbetalningar eller besparingar i utbetalningar) som kan erhållas direkt eller indirekt på många sätt, till exempel genom att

a) använda tillgången för att producera varor eller tillhandahålla tjänster (inklusive offentliga tjänster),

b) använda tillgången i syfte att öka andra tillgångars värde,

c) använda tillgången för att reglera skulder eller minska utgifter,

d) sälja eller byta tillgången,

e) pantsätta tillgången som säkerhet för ett lån, och

f) inneha tillgången.

34. Vid utvärderingen av huruvida en kund får kontroll över en tillgång ska företaget beakta eventuella överenskommelser om att återköpa tillgången (se punkterna B64–B76).

Prestationsåtaganden som uppfylls över tid

35. Ett företag överför kontrollen över en vara eller tjänst över tid och uppfyller därmed ett prestationsåtagande och redovisar intäkten över tid om något av följande kriterier är uppfyllda:

▼**M52**

a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).

b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).

c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkt 36) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkt 37).

36. En tillgång som skapas av ett företags prestation har inte en alternativ användning för ett företag om företaget antingen är begränsat genom avtal att styra tillgången mot en annan användning under skapandet eller förbättringen av denna tillgång eller om företaget är begränsat i praktiken från att styra tillgången i slutfört tillstånd mot annan användning. Bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för företaget görs vid avtalets början. Efter avtalets början ska ett företag inte uppdatera bedömningen av den alternativa användningen av en tillgång om inte parterna i avtalet godkänner en avtalsändring som faktiskt ändrar prestationsåtagandet. Punkterna B6–B8 innehåller vägledning för bedömningen av huruvida en tillgång har en alternativ användning för ett företag.

37. Ett företag ska beakta villkoren i avtalet, samt all lagstiftning som gäller för avtalet, vid bedömningen av om det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato i enlighet med punkt 35 c. Rätten till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara för ett fast belopp. Hela tiden under avtalets löptid måste dock företaget ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåtts till dato om avtalet sägs upp av kunden eller någon annan part av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Punkterna B9–B13 innehåller vägledning för bedömningen av förekomsten och verkställandet av en rätt till betalning och huruvida ett företags rätt till betalning skulle berättiga att företaget betalas för det prestation som uppnåtts till dato.

Prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt

38. Om ett prestationsåtagande inte uppfylls över tid i enlighet med punkterna 35–37 uppfyller ett företag prestationsåtagandet vid en viss tidpunkt. För att fastställa den tidpunkt vid vilken en kund får kontroll över en utlovad tillgång och företaget uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget beakta kraven för kontroll i punkterna 31–34. Dessutom ska ett företag beakta indikatorer för överföringen av kontroll, vilka inbegriper, men är inte begränsade till, följande:

a) Företaget har en gällande rätt till betalning för tillgången – om en kund för närvarande är skyldig att betala för en tillgång, vilket kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången i utbyte.

▼**M52**

b) Kunden har den legala äganderätten till tillgången – legal äganderätt kan indikera vilken avtalspart som har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, en tillgång eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Följaktligen kan överföringen av legal äganderätt till en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Om ett företag enbart behåller legal äganderätt som skydd mot kundens underlåtenhet att betala skulle dessa rättigheter hos företaget inte hindra att kunden får kontroll över en tillgång.

c) Företaget har överfört det fysiska innehavet av tillgången – kundens fysiska innehav av en tillgång kan tyda på att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången eller att begränsa åtkomsten för andra företag till dessa fördelar. Fysiskt innehav behöver dock inte sammanfalla med kontroll över en tillgång. Till exempel kan en kund eller mottagare ha det fysiska innehavet av en tillgång som företaget kontrollerar enligt vissa återköpsavtal och i vissa kommissionsavtal. På samma sätt kan företaget ha det fysiska innehavet av en tillgång som kunden kontrollerar enligt vissa så kallade bill-and-hold-avtal. Punkterna B64–B76, B77–B78 och B79–B82 innehåller vägledning för redovisning av återköpsavtal, kommissionsavtal och bill-and-hold-avtal.

d) Kunden har de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av tillgången – överföringen av de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägandet av en tillgång till kunden kan tyda på att kunden har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, tillgången. Vid bedömning av de risker och fördelar som är förknippade med ägande av en utlovad tillgång ska ett företag dock utesluta alla risker som ger upphov till ett separat prestationsåtagande, utöver den att överföra tillgången. Exempelvis kan ett företag ha överfört kontrollen av en tillgång till en kund utan att ännu ha uppfyllt ett tillkommande prestationsåtagande om att tillhandahålla underhållstjänster hänförlig till den överförda tillgången.

e) Kunden har godkänt tillgången – kundens godkännande av en tillgång kan tyda på att den har fått möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort samtliga återstående fördelar från, tillgången. För att utvärdera effekten av en avtalsenlig klausul om kundgodkännande av när kontrollen över en tillgång överförs ska företaget beakta vägledningen i punkterna B83–B86.

Mätning av förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande

39. För varje prestationsåtagande som uppfylls över tiden i enlighet med punkterna 35–37 ska ett företag redovisa intäkter över tid genom att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Målsättningen vid mätning av förlopp är att visa ett företags prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster enligt vad som utlovats till en kund (dvs. uppfyllande av ett företags prestationsåtagande).

▼**M52**

40. Ett företag ska tillämpa en enda metod för att mäta förloppet för varje prestationsåtagande som uppfylls över tid och tillämpa metoden konsekvent på liknande prestationsåtaganden och under liknande omständigheter. Vid utgången av varje rapportperiod ska företaget åter mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid.

Metoder för att mäta förlopp

41. Lämpliga metoder för att mäta förlopp inkluderar indata- och utdatametoder. Punkterna B14–B19 innehåller vägledning om tillämpningen av produktionsmetoder och inputmetoder för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande. Vid fastställandet av en lämplig metod för att mäta förlopp ska företaget beakta vilken typ av vara eller tjänst som företaget lovat att överföra till kunden.

42. Vid tillämpning av en metod för att mäta förlopp ska ett företag utesluta sådana varor eller tjänster där företaget inte överför kontroll till en kund. Omvänt ska ett företag i mätningen inkludera sådana varor eller tjänster där företaget faktiskt överför kontroll till en kund vid uppfyllande av prestationsåtagandet.

43. I takt med att omständigheterna förändras över tid ska ett företag uppdatera sin mätning av förlopp för att spegla eventuella förändringar vad gäller utfallet av prestationsåtagandet. Sådana ändringar av ett företags mätning av förlopp ska redovisas som en ändrad uppskattning i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*.

Rimliga mätningar av förlopp

44. Ett företag ska endast redovisa intäkter för ett prestationsåtagande som uppfylls över tid om företaget rimligen kan mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Ett företag skulle inte rimligen kunna mäta sitt förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande om det saknar tillförlitlig information som skulle krävas för att tillämpa en lämplig metod för att mäta förlopp.

45. I vissa fall (t.ex. i ett tidigt skede av ett avtal) kanske ett företag inte rimligen kan mäta utfallet av ett prestationsåtagande, men företaget förväntar sig att få täckning för de utgifter som det ådrar sig för att uppfylla prestationsåtagandet. I dessa fall ska företaget endast redovisa intäkter för de utgifter som ådragits fram till dess att det rimligen kan mäta resultatet av prestationsåtagandet.

VÄRDERING

46. När (eller allt eftersom) ett prestationsåtagande uppfylls ska ett företag intäktsredovisa det belopp av transaktionspriset (vilket utesluter uppskattningar av rörlig ersättning som är begränsad i enlighet med punkterna 56–58) som fördelas till prestationsåtagandet.

▼M52

Fastställa av transaktionspriset

47. Ett företag ska beakta villkoren i avtalet och sin normala affärspraxis för att fastställa transaktionspriset. Transaktionspriset är den ersättning som ett företag förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot att överföra utlovade varor eller tjänster till en kund, exklusive belopp som tas emot för tredje parts räkning (exempelvis viss försäljningsskatter). Den ersättning som utlovats i ett avtal med en kund kan inkludera fasta belopp, rörliga belopp eller båda.

48. Karaktären på, tidpunkten för och storleken på den ersättning som utlovats av en kund påverkar beräkningen av transaktionspriset. Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag beakta effekterna av samtliga följande:

a) rörlig ersättning (se punkterna 50–55 och 59).

b) begränsande uppskattningar av rörlig ersättning (se punkterna 56–58).

c) förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet (se punkterna 60–65).

d) ersättning med icke-kontanta medel (se punkterna 66–69).

e) ersättning som ska betalas till en kund (se punkterna 70–72).

49. För fastställande av transaktionspriset ska ett företag utgå från att varorna eller tjänsterna kommer att överföras till kunden i enlighet med vad som utlovats det befintliga avtalet och att avtalet inte kommer att sägas upp, förnyas eller ändras.

Rörlig ersättning

50. Om den utlovade ersättningen i ett avtal omfattar ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta det ersättningsbelopp som företaget har rätt till i utbyte mot att överföra de utlovade varorna eller tjänsterna till en kund.

51. Ett ersättningsbelopp kan vara rörligt till följd av rabatter, avdrag, returer, krediteringar, prisreduktioner, incitament, prestationsbonusar, viten eller andra liknande poster. Den utlovade ersättningen kan också vara rörlig om ett företags rätt till ersättning är beroende av att en framtida händelse inträffar eller uteblir. Exempelvis skulle ett ersättningsbelopp vara rörligt om antingen en produkt såldes med returrätt eller ett fast belopp utlovas som en prestationsbonus vid uppnåendet av en specificerad milstolpe.

52. Variationen avseende den ersättning som utlovats av en kund kan anges uttryckligen i avtalet. Utöver villkoren i avtalet är den utlovade ersättningen rörlig om någon av följande omständigheter föreligger:

▼**M52**

a) kunden har en välgrundad förväntan som beror på företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller specifika uttalanden om att företaget kommer att acceptera ett ersättningsbelopp som är lägre än det pris som anges i avtalet. Dvs., det är sannolikt att företaget kommer att erbjuda en prisreduktioner. Beroende på jurisdiktion, bransch eller kund kan detta erbjudande betecknas som en rabatt, ett avdrag, en återbetalning eller en kredit.

b) övriga fakta och omständigheter tyder på att företagets avsikt, när avtalet ingås med kunden, är att erbjuda kunden en prisreduktion.

53. Ett företag ska uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp med hjälp av någon av följande metoder, beroende på vilken metod som företaget förväntar sig kan förutse det ersättningsbelopp som det kommer att ha rätt till på ett bättre sätt:

a) Det förväntade värdet – the förväntade värdet är summan av sannolikhetsbedömda belopp i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp. Det förväntade värdet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om ett företag har ett stort antal avtal med liknande egenskaper.

b) Det mest sannolika beloppet – the mest sannolika beloppet är det mest sannolika beloppet i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp (dvs. det enskilt mest sannolika utfallet av avtalet). Det mest sannolika beloppet kan vara en lämplig uppskattning av det rörliga ersättningsbeloppet om avtalet endast har två möjliga resultat (t.ex. ett företag uppnår en prestationsbonus eller inte).

54. Ett företag ska tillämpa en metod konsekvent i hela avtalet vid uppskattningen av effekten av en osäkerhet i fråga om ett rörligt ersättningsbelopp som företaget kommer att ha rätt till. Dessutom ska ett företag beakta all information (historisk, aktuell och prognostiserad) som rimligen finns tillgänglig för företaget och fastställa ett rimligt antal möjliga ersättningsbelopp. Den information som ett företag använder för att uppskatta ett rörligt ersättningsbelopp bör normalt motsvara den information som företagsledningen använder under offertförfarandet och vid fastställande av priser för utlovade varor eller tjänster.

Återbetalningsskulder

55. Ett företag ska redovisa en återbetalningsskuld om företaget erhåller ersättning från en kund och förväntar sig att återbetala hela eller delar av denna ersättning till kunden. En återbetalningsskuld värderas till det ersättningsbelopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som företaget inte förväntar sig att ha rätt till (dvs. belopp som inte ingår i transaktionspriset). Återbetalningsskulden (och motsvarande ändring av transaktionspriset och, därmed, *avtalsskulden*) ska uppdateras i slutet av varje rapportperiod för ändrade omständigheter. För att redovisa en återbetalningsskuld i samband med en försäljning med returrätt ska ett företag tillämpa vägledningen i punkterna B20–B27.

▼M52

Begränsande uppskattningar av rörlig ersättning

56. Ett företag ska i transaktionspriset inkludera en del av eller ett helt rörligt ersättningsbelopp som uppskattats i enlighet med punkt 53 endast i sådan utsträckning att det är mycket sannolikt att en väsentlig återföring av ackumulerade intäkter som redovisas inte uppstår när osäkerheten som förknippas med den rörliga ersättningen därefter upphör.

57. Vid bedömningen av om det är mycket sannolikt att en väsentlig återföring ackumulerade intäkter inte kommer att ske när den osäkerhet som är förknippad med den rörliga ersättningen senare upphör ska företaget beakta både sannolikheten för och omfattningen av en återföring av intäkter. Faktorer som kan öka sannolikheten för eller omfattningen av en återföring av intäkter inbegriper, men är inte begränsade till, följande:

a) ersättningsbeloppet är mycket känsligt för faktorer som företaget inte kan påverka. Dessa faktorer kan omfatta volatilitet på en marknad, tredje parters bedömning eller åtgärder, väderförhållanden och en hög risk för inkurans av den utlovade varan eller tjänsten.

b) osäkerheten gällande ersättningsbeloppet förväntas inte upplösas under en lång tid.

c) företagets erfarenhet (eller andra bevis) av liknande typer av avtal är begränsad, eller erfarenheten (eller annan bevisning) har begränsat förutsägbart värde.

d) företaget har som praxis att antingen erbjuda ett brett spektrum av prisreduktioner eller att ändra betalningsvillkoren för liknande avtal under liknande omständigheter.

e) avtalet har ett stort antal och ett brett spektrum av möjliga ersättningsbelopp.

58. Ett företag ska tillämpa punkt B63 för att redovisa ersättning i form av en försäljningsbaserad eller användningsbaserad royalty som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom.

Omprövning av rörlig ersättning

59. Vid utgången av varje rapportperiod ska ett företag uppdatera det uppskattade transaktionspriset (inklusive uppdatera sin bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) för att korrekt återge de omständigheter som föreligger vid rapportperiodens slut och förändringarna i omständigheter under rapportperioden. Företaget ska redovisa förändringar i transaktionspriset i enlighet med punkterna 87–90.

▼**M52**

Förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet

60. Vid fastställande av transaktionspriset ska ett företag justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekten av pengars tidsvärde om den betalningstidpunkt som avtalsparterna enats om (uttryckligen eller underförstått) ger kunden eller företaget en betydande finansieringsfördel av överföringen av varor eller tjänster till kunden. Under dessa förhållanden innehåller avtalet en betydande finansieringskomponent. En betydande finansieringskomponent kan föreligga oavsett om finansieringslöftet uttryckligen anges i avtalet eller följer av de betalningsvillkor som avtalsparterna kommit överens om.

61. Målet vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent är för ett företag att redovisa intäkter till ett belopp som speglar det pris som en kund skulle ha betalat för de utlovade varorna eller tjänsterna om kunden hade betalat för dessa varor eller tjänster kontant när (eller allt eftersom) de överförs till kunden (dvs. det kontanta försäljningspriset). Ett företag ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter vid bedömningen av huruvida ett avtal innehåller en finansieringskomponent och huruvida finansieringskomponenten är av betydelse för avtalet, inklusive följande:

a) den eventuella skillnaden mellan det utlovade ersättningsbeloppet och det kontanta försäljningspriset för de utlovade varorna eller tjänsterna.

b) den kombinerade effekten av båda av följande:

i) den förväntade tiden mellan den tidpunkt då företaget överför de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden och den tidpunkt då kunden betalar för dessa varor eller tjänster, och

ii) de rådande räntesatserna på den relevanta marknaden.

62. Utan hinder av bedömningen i punkt 61 har ett avtal med en kund inte någon betydande finansieringskomponent om någon av följande faktorer föreligger:

a) kunden betalade för varorna eller tjänsterna i förväg och tidpunkten för överföring av dessa varor eller tjänster avgörs av kunden.

b) ett betydande belopp av den ersättning som utlovats av kunden är rörligt och beloppet eller tidpunkten för denna ersättning varierar beroende på förekomsten eller frånvaron av en framtida händelse som inte till väsentlig del kontrolleras av kunden eller företaget (exempelvis om ersättningen är en försäljningsbaserad royalty).

▼**M52**

c) skillnaden mellan den utlovade ersättningen och det kontanta försäljningspriset för en vara eller en tjänst (enligt beskrivningen i punkt 61) uppstår av andra orsaker än tillhandahållande av finansiering till antingen kunden eller företaget, och skillnaden mellan dessa belopp står i proportion till orsaken till skillnaden. Till exempel kan betalningsvillkoren förse företaget eller kunden med skydd mot att den andra parten inte kan fullgöra vissa av eller alla sina skyldigheter enligt avtalet.

63. Som praktisk lösning behöver ett företag inte justera det utlovade ersättningsbeloppet för effekterna av en betydande finansieringskomponent om företaget förväntar sig, vid avtalets ingående, att perioden mellan den tidpunkt då företaget överför en utlovad vara eller tjänst till en kund och den tidpunkt då kunden betalar för varan eller tjänsten kommer att vara ett år eller mindre.

64. För att uppfylla målsättningen i punkt 61 vid justering av det utlovade ersättningsbeloppet för en betydande finansieringskomponent ska företaget använda den diskonteringsfaktor som skulle avspeglas i en separat finansieringstransaktion mellan företaget och dess kund vid avtalets ingående. Denna diskonteringsfaktor speglar kreditkännetecknen hos den part som mottar finansiering i avtalet, liksom eventuella säkerheter som tillhandahålls av kunden eller företaget, inklusive tillgångar som överförts enligt avtalet. Ett företag kan ha möjlighet att fastställa diskonteringsfaktorn genom att identifiera den ränta som diskonterar det nominella beloppet av den utlovade ersättningen till det pris som kunden skulle betala kontant för varorna eller tjänsterna när (eller allt eftersom) de överförs till kunden. Efter avtalets ingående ska ett företag inte uppdatera diskonteringsfaktorn för förändringar i räntesatser eller andra omständigheter (t.ex. en förändring i bedömningen av kundens kreditrisk).

65. Ett företag ska redovisa effekterna av finansiering (ränteintäkter eller räntekostnader) separat från intäkter från avtal med kunder i rapporten över totalresultat. Ränteintäkter eller räntekostnader redovisas endast i den mån som en *avtalstillgång* (eller fordran) eller en avtalsskuld redovisas vid redovisning av ett avtal med en kund.

Ersättning med icke-kontanta medel

66. För att fastställa transaktionspriset för avtal där en kund utlovar ersättning i annan form än kontanter ska företaget värdera ersättningen med icke-kontanta medel (eller löftet om ersättning med icke-kontanta medel) till verkligt värde.

67. Om ett företag inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel ska företaget värdera ersättningen indirekt genom hänvisning till det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovats till kunden (eller typen av kunder) i utbyte mot ersättningen.

68. Det verkliga värdet av ersättningen med icke-kontanta medel kan variera på grund av typen av ersättning (t.ex. en förändring i priset på en aktie som ett företag är berättigad att erhålla från en kund). Om det verkliga värdet av den ersättning med icke-kontanta medel som utlovats av en kund varierar av andra skäl än typen av ersättning (t.ex. kan det verkliga värdet variera på grund av företagets prestation) ska företaget tillämpa kraven i punkterna 56–58.

▼M52

69. Om en kund skjuter till varor eller tjänster (t.ex. material, utrustning eller arbetskraft) för att underlätta ett företags uppfyllande av avtalet ska företaget bedöma huruvida det erhåller kontroll över de tillskjutna varorna eller tjänsterna. Om så är fallet ska företaget redovisa tillskjutna varor eller tjänster som ersättning med icke-kontanta medel som erhållits av kunden.

Ersättning som ska betalas till en kund

70. Ersättning som ska betalas till en kund inkluderar kontanta belopp som ett företag betalar, eller förväntar sig att betala, till kunden (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ersättning som ska betalas till en kund omfattar också krediteringar eller andra poster (t.ex. en kupong eller förmånscheck) som kan användas mot skulder till företaget (eller till andra parter som köper företagets varor eller tjänster från kunden). Ett företag ska redovisa ersättning som ska betalas till en kund som en sänkning av transaktionspriset och, följaktligen, av intäkterna om inte betalningen till kunden sker i utbyte mot en distinkt vara eller tjänst (enligt beskrivningen i punkterna 26–30) som kunden överför till företaget. Om den ersättning som ska betalas till en kund innehåller ett rörligt belopp ska ett företag uppskatta transaktionspriset (inbegripet en bedömning av om uppskattningen av rörlig ersättning är begränsad) i enlighet med punkterna 50–58.

71. Om ersättning som ska betalas till en kund är en betalning för en distinkt vara eller tjänst från kunden ska ett företag redovisa köpet av en vara eller tjänst på samma sätt som andra inköp från leverantörer. Om det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden överstiger det verkliga värdet för den distinkta vara eller tjänst som företaget erhåller från kunden ska företaget redovisa ett sådant överskott som en sänkning av transaktionspriset. Om företaget inte rimligen kan uppskatta det verkliga värdet för de varor eller tjänster som erhållits från kunden ska det redovisa all ersättning som ska betalas till kunden som en sänkning av transaktionspriset.

72. Om ersättning som ska betalas till en kund redovisas som en sänkning av transaktionspriset ska ett företag därför redovisa minskningen av intäkter när (eller allt eftersom) det senare av endera av följande inträffar:

a) företaget redovisar intäkter för överföringen av tillhörande varor eller tjänster till kunden, och

b) företaget betalar eller lovar att betala ersättningen (även om betalningen är beroende av en framtida händelse). Detta löfte kan vara underförstått enligt företagets normala affärspraxis.

Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

73. Målet vid allokering av transaktionspriset är för ett företag att allokera transaktionspriset till varje prestationsåtagande (eller en distinkt vara eller tjänst) till ett belopp som återspeglar det ersättningsbelopp som företaget förväntar sig ha rätt till i utbyte mot överföringen av de utlovade varorna eller tjänsterna till kunden.

▼**M52**

74. För att uppfylla allokeringsmålet ska ett företag allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande som anges i avtalet till ett hänförligt fristående försäljningspris i enlighet med punkterna 76–80, med undantag för vad som anges i punkterna 81–83 (för allokering av rabatter) och punkterna 84–86 (för allokering av ersättning som innehåller rörliga belopp).

75. Punkterna 76–86 gäller inte om ett avtal endast har ett prestationsåtagande. Punkterna 84–86 kan dock tillämpas om ett företag förbinder sig att tillhandahålla en serie distinkta varor och tjänster som identifieras som ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b och den utlovade ersättningen innefattar rörliga belopp.

Allokering baserad på fristående försäljningspriser

76. För att allokera transaktionspriset för varje prestationsåtagande på basis av ett relativt fristående försäljningspris ska företaget fastställa det fristående försäljningspriset vid avtalets ingående för en distinkt vara eller tjänst som ligger till grund för varje prestationsåtagande i avtalet och allokera transaktionspriset i proportion till dessa fristående försäljningspriser.

77. Det fristående försäljningspriset är det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en kund. Den bästa bevisningen för ett fristående försäljningspris är det observerbara priset för en vara eller tjänst när företaget säljer varan eller tjänsten separat under liknande omständigheter och till liknande kunder. Ett avtalsenligt angivet pris eller ett listpris för en vara eller tjänst kan vara (men ska inte förmodas vara) det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten.

78. Om ett fristående försäljningspris inte är direkt observerbart, ska ett företag uppskatta det fristående försäljningspriset till ett belopp som skulle leda till en allokering av transaktionspriset som uppfyller allokeringsmålet i punkt 73. Vid uppskattning av ett fristående försäljningspris ska företaget beakta all information (inbegripet marknadsvillkor, företagsspecifika faktorer och information om kunden eller typ av kund) som rimligen finns tillgänglig för företaget. På så sätt ska företaget maximera användningen av observerbar input och tillämpa beräkningsmetoder konsekventför liknande omständigheter.

79. Lämpliga metoder för att beräkna det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst innefattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Metoden med anpassad marknadsbedömning – ett företag utvärderar den marknad på vilken det säljer varor eller tjänster och uppskattar det pris som en kund på den marknaden skulle vara beredd att betala för dessa varor eller tjänster. Denna metod kan även omfatta en hänvisning till priser från företagets konkurrenter för liknande varor eller tjänster och vid behov en justering av dessa priser för att spegla företagets kostnader och vinstmarginaler.

b) Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal – ett företag uppskattar sina förväntade kostnader för att uppfylla ett prestationsåtagande och lägger sedan till en tillräcklig marginal för varan eller tjänsten.

▼**M52**

c) Residualmetoden – ett företag uppskattar det fristående försäljningspriset med hänvisning till det totala transaktionspriset minus summan av det observerbara fristående försäljningspriset för andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet. Ett företag kan emellertid endast använda en residualmetod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 78 om något av följande kriterier är uppfyllda:

i) företaget säljer samma vara eller tjänst till olika kunder (samtidigt eller nästan samtidigt) till mycket olika belopp (dvs. försäljningspriset är mycket varierande eftersom ett representativt fristående försäljningspris inte kan urskiljas från tidigare transaktioner eller annan observerbar bevisning).

ii) företaget har ännu inte fastställt ett pris för varan eller tjänsten och varan eller tjänsten har inte tidigare sålts på fristående basis (dvs. försäljningspriset är osäkert).

80. En kombination av metoder kan behöva användas för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de varor eller tjänster som utlovas i avtalet om två eller flera av dessa varor eller tjänster har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser. Exempelvis kan ett företag använda en residualmetod för att uppskatta det totala fristående försäljningspriset för de utlovade varor eller tjänster som har mycket varierande eller osäkra fristående försäljningspriser och sedan använda en annan metod för att uppskatta det fristående försäljningspriset för de enskilda varorna eller tjänsterna i förhållande till det uppskattade totala fristående försäljningspris som fastställts genom residualmetoden. När ett företag använder en kombination av metoder för att uppskatta det fristående försäljningspriset för varje utlovad vara eller tjänst i avtalet ska företaget utvärdera om allokeringen av transaktionspriset med dessa uppskattade fristående försäljningspriser skulle överensstämma med allokeringsmålet i punkt 73 och kraven för att uppskatta fristående försäljningspriser i punkt 78.

Allokering av en rabatt

81. En kund erhåller en rabatt vid köp av en uppsättning varor eller tjänster om summan av de fristående försäljningspriserna för dessa utlovade varor eller tjänster i avtalet överstiger den utlovade ersättningen i ett avtal. Förutom när ett företag har observerbara bevis i enlighet med punkt 82 om att hela rabatten endast avser ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i ett avtal ska företaget allokera en rabatt proportionerligt till alla prestationsåtaganden i avtalet. En proportionerlig allokering av rabatten under sådana omständigheter är en följd av att företaget fördelar transaktionspriset till varje prestationsåtagande på basis av de relativa fristående försäljningspriser som ligger till grund för distinkta varor eller tjänster.

82. Ett företag ska allokera en rabatt helt till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet om samtliga följande kriterier är uppfyllda:

a) företaget säljer regelbundet varje distinkt vara eller tjänst (eller varje uppsättning distinkta varor och tjänster) i avtalet på fristående basis,

▼**M52**

b) företaget säljer även på fristående basis regelbundet en uppsättning (eller flera uppsättningar) av vissa av dessa distinkta varor eller tjänster med rabatt på det fristående försäljningspriset för varorna eller tjänsterna i varje uppsättning, och

c) den rabatt som är hänförlig till varje uppsättning varor eller tjänster som beskrivs i punkt 82 b är huvudsakligen densamma som rabatten i avtalet och en analys av varorna eller tjänsterna i varje uppsättning ger observerbar bevisning för det prestationsåtagande (eller de prestationsåtaganden) till vilket hela rabatten i avtalet hör.

83. Om en rabatt i sin helhet allokeras till ett eller flera prestationsåtaganden i avtalet i enlighet med punkt 82 ska företaget allokera rabatten före användning av restmetoden för att uppskatta det fristående försäljningspriset för en vara eller tjänst i enlighet med punkt 79 c.

Allokering av rörlig ersättning

84. Rörlig ersättning som utlovas i ett avtal kan hänföras till hela eller en viss del av avtalet, exempelvis någon av följande:

a) ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden i avtalet (t.ex. kan en bonus vara beroende av att ett företag överför en utlovad vara eller tjänst inom en viss tidsperiod), eller

b) en eller flera, men inte alla, distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie distinkta varor eller tjänster som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 (b) (t.ex. den utlovade ersättningen för det andra året av ett tvåårigt serviceavtal för städning kommer att öka till följd av variationer i ett angivet inflationsindex).

85. Ett företag ska allokera ett rörligt belopp (och senare ändringar av detta belopp) helt och hållet till ett prestationsåtagande eller till en distinkt vara eller tjänst som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om båda följande villkor är uppfyllda:

a) villkoren för en rörlig ersättning avser specifikt företagets insatser för att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst (eller att nå ett visst resultat genom att uppfylla prestationsåtagandet eller överföra en distinkt vara eller tjänst).

b) allokering av den rörliga delen av ersättningen helt och hållet till prestationsåtagandet eller en distinkt vara eller tjänst är förenligt med målet i punkt 73 vid beaktande av samtliga prestationsåtaganden och betalningsvillkor i avtalet.

86. Allokeringskraven i punkterna 73–83 ska tillämpas för att allokera den återstående delen av transaktionspriset som inte uppfyller kriterierna i punkt 85.

▼M52

Förändringar i transaktionspriset

87. Efter avtalets ingående kan transaktionspriset förändras av olika skäl, bland annat vid en upplösning av osäkra händelser eller andra förändringar av omständigheter som förändrar det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot utlovade varor eller tjänster.

88. Ett företag ska till prestationsåtagandena i avtalet allokera alla efterföljande förändringar av transaktionspriset på samma basis som vid avtalets ingående. Därmed ska ett företag inte omfördela transaktionspriset för att spegla förändringar i fristående försäljningspriser efter avtalets ingående. Belopp som allokerats till ett uppfyllt prestationsåtagande ska intäktsredovisas, eller redovisas som en som en minskning av intäkter, i den period under vilken transaktionspriset ändras.

89. Ett företag ska endast allokera en förändring av transaktionspriset helt och hållet till ett eller flera, men inte alla, prestationsåtaganden eller distinkta varor eller tjänster som utlovas i en serie som utgör en del av ett enda prestationsåtagande i enlighet med punkt 22 b om kriterierna i punkt 85 om allokering av rörlig ersättning är uppfyllda.

90. Ett företag ska redovisa en förändring av transaktionspriset som uppstår till följd av en avtalsändring i enlighet med punkterna 18–21. För en förändring av transaktionspriset som sker efter en avtalsändring ska ett företag dock tillämpa punkterna 87–89 för att allokera förändringen av transaktionspriset på det av följande sätt som är tillämpligt:

a) Ett företag ska allokera förändringen av transaktionspriset till de prestationsåtaganden som identifierats i avtalet före ändringen om, och i den utsträckning som, förändringen av transaktionspriset beror på ett rörligt ersättningsbelopp som utlovats före ändringen och ändringen redovisas i enlighet med punkt 21 (a).

b) I alla övriga fall där ändringen inte redovisades som ett separat avtal i enlighet med punkt 20 ska ett företag allokera förändringen av transaktionspriset till prestationsåtagandena i det ändrade avtalet (dvs. de prestationsåtaganden som var ouppfyllda eller delvis ouppfyllda omedelbart efter ändringen).

AVTALSUTGIFTER

Tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal

91. Ett företag ska redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal med en kund som en tillgång om företaget förväntar sig att få täckning för dessa utgifter.

92. De tillkommande utgifterna för att erhålla ett avtal är de utgifter som ett företag ådrar sig för att erhålla ett avtal med en kund som det inte skulle ha ådragit sig om avtalet inte hade erhållits (t.ex. försäljningsprovision).

93. Utgifter för att erhålla ett avtal som skulle ha uppstått oavsett om avtalet erhölls eller inte ska redovisas som kostnader när de uppkommer, såvida inte dessa utgifter uttryckligen påförs kunden, oavsett om avtalet erhålls eller inte.

▼M52

94. Som praktisk lösning kan ett företag redovisa tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal som en kostnad när de uppkommer om avskrivningstiden för den tillgång som företaget annars skulle ha redovisat är högst ett år.

Utgifter för att fullgöra ett avtal

95. Om de utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund inte faller inom tillämpningsområdet för någon annan standard (t.ex. IAS 2 *Varulager*, IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* eller IAS 38 *Immateriella tillgångar*) ska företaget redovisa en tillgång från de utgifter som uppkommit för att fullgöra ett avtal endast om de uppfyller samtliga följande kriterier:

a) Utgifterna har ett direkt samband med ett avtal eller med ett förväntat avtal som företaget kan identifiera specifikt (t.ex. utgifter för tjänster som ska tillhandahållas inom ramen för förnyelse av ett befintligt avtal eller utgifter för att utforma en tillgång som ska överföras enligt ett särskilt avtal som ännu inte har godkänts).

b) Utgifterna skapar eller förbättrar resurser som kommer att användas för att uppfylla (eller fortsätta att uppfylla) prestationsåtaganden i framtiden.

c) Utgifterna förväntas återvinnas.

96. För utgifter som uppkommer vid fullgörande av ett avtal med en kund som omfattas av en annan standards tillämpningsområde ska ett företag redovisa dessa utgifter i enlighet med dessa andra standarder.

▼M54

97. Kostnader som direkt kopplas till ett avtal (eller ett specifikt förväntat avtal) inkluderar något av följande:

▼M52

a) direkt lön (t.ex. löner till anställda som tillhandahåller de utlovade tjänsterna direkt till kunden).

b) direkt material (t.ex. materiel som används vid tillhandahållande av de utlovade tjänsterna till en kund).

▼M54

c) fördelning av kostnader som kopplas direkt till avtalet eller till avtalets verksamhet (till exempel kostnader för avtalshantering och tillsyn, försäkring och avskrivning av verktyg, utrustning och nyttjanderätt som använts för att uppfylla avtalet).

▼M52

d) utgifter som uttryckligen ska betalas av kunden i enlighet med avtalet, och

e) övriga kostnader som enbart uppkommer på grund av att ett företag ingick avtalet (t.ex. betalningar till underleverantörer).

98. Ett företag ska kostnadsföra följande utgifter när de uppkommer:

a) Allmänna och administrativa kostnader (såvida dessa kostnader inte uttryckligen ska betalas av kunden enligt avtalet, i vilket fall ett företag ska utvärdera dessa utgifter i enlighet med punkt 97),

▼M52

b) Utgifter för råvaruspill, utgifter för anställda eller andra resurser för att fullgöra avtalet som inte speglas i avtalets pris,

c) Utgifter som avser uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden) i avtalet (dvs. utgifter som är hänförliga till tidigare prestationer), och

d) Utgifter där företaget inte kan särskilja om de avser ouppfyllda prestationsåtaganden eller uppfyllda prestationsåtaganden (eller delvis uppfyllda prestationsåtaganden).

Avskrivningar och nedskrivningar

99. En tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska skrivas av på ett systematiskt sätt som är förenligt med överföringen till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. Tillgången kan avse varor eller tjänster som ska överföras inom ramen för ett specifikt förväntat avtal (som beskrivs i punkt 95 (a)).

100. Ett företag ska uppdatera avskrivningarna för att återspegla en betydande förändring i företagets förväntade tidpunkt för överföring till kunden av de varor eller tjänster till vilka tillgången hör. En sådan ändring ska redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning i enlighet med IAS 8.

101. Ett företag ska redovisa en nedskrivning i resultaträkningen i den mån det redovisade värdet för en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 överstiger

a) det återstående ersättningsbelopp som företaget förväntar sig att erhålla i utbyte mot de varor eller tjänster till vilka tillgången hör, med avdrag för

b) de utgifter som har ett direkt samband med tillhandahållande av dessa varor eller tjänster och som inte har kostnadsförts (se punkt 97).

102. Vid tillämpning av punkt 101 för att fastställa det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att erhålla ska företaget använda principerna för fastställande av transaktionspriset (utom när det gäller kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning) och anpassa detta belopp för att spegla effekterna av kundens kreditrisk.

103. Innan företaget redovisar en nedskrivning av en tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 ska företaget redovisa en nedskrivning för tillgångar i samband med avtalet som redovisas i enlighet med någon annan standard (t.ex. IAS 2, IAS 16 och IAS 38). Efter utförd nedskrivningsprövning enligt punkt 101 ska ett företag inkludera det redovisade värdet för den tillgång som redovisas i enlighet med punkt 91 eller 95 i det redovisade värdet för den kassagenererande enhet till vilken den hör vid tillämpning av IAS 36 *Nedskrivningar* på den kassagenererande enheten.

▼**M52**

104. Ett företag ska i resultaträkningen redovisa en återföring av en nedskrivning, helt eller delvis, som tidigare redovisats i enlighet med punkt 101 när omständigheterna för nedskrivning inte längre föreligger eller har förbättrats. En ökning av det redovisade värdet av tillgången får inte överstiga det belopp som skulle ha fastställts (efter avskrivning) om inte nedskrivningen hade redovisats tidigare.

KLASSIFICERING

105. När endera avtalsparten har fullgjort ett åtagande ska ett företag i rapporten över finansiell ställning klassificera avtalet som en avtalstillgång eller en avtalsskuld, beroende på förhållandet mellan företagets prestation och kundens betalning. Ett företag ska klassificera eventuell rätt till ovillkorlig ersättning separat som en fordran.

106. Om en kund betalar ersättning eller om ett företag har rätt till ett ersättningsbelopp som är ovillkorligt (dvs. en fordran) ska företaget, innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund, klassificera avtalet som en avtalsskuld när betalningen sker eller när betalningen ska ske (beroende på vilket som inträffar först). En avtalsskuld är ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en kund för vilken företaget har erhållit ersättning (eller ett ersättningsbelopp ska erhållas) från kunden.

107. Om ett företag fullgör ett åtagande genom överföring av varor eller tjänster till en kund innan kunden betalar ersättningen eller innan betalning ska ske ska företaget klassificera avtalet som en avtalstillgång, med undantag för eventuella belopp som klassificeras som en fordran. En avtalstillgång är ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en kund. Ett företag ska bedöma en avtalstillgångs nedskrivningsbehov i enlighet med IFRS 9. En nedskrivning av en avtalstillgång ska värderas, klassificeras och upplysas om på samma basis som en finansiell tillgång som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 9 (se även punkt 113 (b)).

108. En fordran är ett företags rätt till ersättning som är ovillkorlig. Rätten till ersättning är ovillkorlig om endast pengars tidsvärde krävs innan betalning av ersättningen ska ske. Exempelvis ska ett företag redovisa en fordran om det har en befintlig rätt till betalning även om detta belopp kan bli föremål för återbetalning i framtiden. Ett företag ska redovisa en fordran i enlighet med IFRS 9. Vid det första redovisningstillfället för en fordran i ett avtal med en kund ska eventuella skillnader mellan värderingen av fordran i enlighet med IFRS 9 och motsvarande intäktsbelopp som redovisas klassificeras som en utgift (t.ex. som en nedskrivning).

109. I denna standard används begreppen ”avtalstillgång” och ”avtalsskuld”, men ett företag förbjuds inte att använda alternativa beskrivningar i rapporten över finansiell ställning för dessa poster. Om ett företag använder en alternativ beskrivning av en avtalstillgång ska företaget tillhandahålla tillräcklig information för en användare av finansiella rapporter att skilja mellan fordringar och avtalstillgångar.

▼M52

UPPLYSNINGAR

110. Målet med upplysningskraven är för ett företag att lämna tillräcklig information för att göra det möjligt för användare av de finansiella rapporterna att förstå karaktären, storleken, tidpunkten och osäkerhet beträffande de intäkter och kassaflöden som härrör från avtalen med kunderna. För att uppnå detta mål ska företaget lämna kvalitativa och kvantitativa upplysningar om samtliga följande:

a) sina avtal med kunder (se punkterna 113–122),

b) viktiga bedömningar, och ändringar av bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard på dessa avtal (se punkterna 123–126), och

c) eventuella tillgångar som uppkommer från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund i enlighet med punkt 91 eller 95 (se punkterna 127–128).

111. Ett företag ska ta hänsyn till den detaljnivå som krävs för att uppfylla syftet med upplysningen och hur stor vikt som ska fästas vid respektive krav. Ett företag ska slå samman eller dela upp upplysningarna så att användbar information inte döljs av vare sig medtagande av en stor mängd oväsentliga detaljer eller sammanslagning av poster som har väsentligt olika egenskaper.

112. Ett företag behöver inte lämna upplysningar i enlighet med denna standard om det har lämnat upplysningar i enlighet med en annan standard.

Avtal med kunder

113. Ett företag ska upplysa om samtliga följande belopp för en rapportperiod såvida inte dessa belopp särredovisas i rapporten över totalresultat i enlighet med andra standarder:

a) intäkter från avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från andra inkomstkällor, och

b) eventuella nedskrivningar som redovisats (i enlighet med IFRS 9) avseende eventuella fordringar eller avtalstillgångar som härrör från ett företags avtal med kunder som företaget ska lämna upplysningar om separat från nedskrivningar av andra avtal.

Uppdelning av intäkter

114. Ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Ett företag ska tillämpa vägledningen i punkterna B87–B89 vid valet av de kategorier som används för att dela upp intäkter.

▼**M52**

115. Dessutom ska ett företag lämna tillräckliga upplysningar för att användare av finansiella rapporter ska kunna förstå sambandet mellan informationen om uppdelade intäkter (i enlighet med punkt 114) och den intäktsinformation som lämnas för varje segment för vilket information ska lämnas, om företaget tillämpar IFRS 8 *Rörelsesegment*.

Avtalssaldon

116. Ett företag ska lämna upplysningar om följande:

a) ingående och utgående balanser för fordringar, avtalstillgångar och avtalsskulder från avtal med kunder, om de inte särredovisas eller upplyses om separat,

b) intäkter som redovisats under den rapportperiod som inkluderats i avtalets skuldsaldo i början av perioden, och

c) intäkter som redovisats under rapportperioden från uppfyllda (eller delvis uppfyllda) prestationsåtaganden under tidigare perioder (t.ex. förändringar av transaktionspriset).

117. Ett företag ska förklara hur tidpunkten för uppfyllande av dess prestationsåtaganden (se punkt 119 (a)) hänförs till den normala tidpunkten för betalning (se punkt 119 (b)) och hur dessa faktorer påverkar balansen mellan avtalstillgångar och avtalsskulder. Förklaringen får använda kvalitativ information.

118. Ett företag ska förklara väsentliga förändringar i avtalets tillgångs- och skuldsaldon under rapportperioden. Förklaringen ska innehålla kvalitativ och kvantitativ information. Exempel på förändringar i företagets saldon för avtalstillgångar och avtalsskulder inkluderar något av följande:

a) förändringar till följd av rörelseförvärv,

b) ackumulerade catch-up-justeringar av intäkter som påverkar motsvarande avtalstillgång eller avtalsskuld, inklusive justeringar som uppkommer vid en förändring i mätningen av prestation, en förändring i en uppskattning av transaktionspriset (inklusive eventuella förändringar i bedömningen av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad) eller en avtalsändring,

c) nedskrivning av en avtalstillgång,

d) en förändring av tidsramen för en rätt till ersättning att bli ovillkorlig (dvs. för en avtalstillgång att omklassificeras till en fordran), och

e) en förändring av tidsramen för ett prestationsåtagande att uppfyllas (dvs. för redovisning av intäkter som härrör från en avtalsskuld).

▼**M52**

Prestationsåtaganden

119. Ett företag ska lämna information om sina prestationsåtaganden i avtalen med kunderna, inklusive en beskrivning av samtliga följande:

a) när företaget vanligtvis uppfyller sina prestationsåtaganden (t.ex. vid avsändning, vid leverans, när tjänster tillhandahålls eller vid fullgörandet av en tjänst), inklusive när prestationsåtaganden uppfylls i ett bill-and-hold-avtal,

b) viktiga betalningsvillkor (t.ex. när betalningen vanligtvis ska ske, huruvida avtalet har en betydande finansieringskomponent, huruvida ersättningsbeloppet är rörligt och huruvida uppskattningen av rörlig ersättning vanligtvis är begränsad i enlighet med punkterna 56–58),

c) typ av varor eller tjänster som företaget har förbundit sig att överföra, med tyngdpunkt på prestationsåtaganden som innebär att se till att en annan part överför varor eller tjänster (dvs. om företaget agerar ombud),

d) skyldigheter vid returer, återbetalning och andra liknande skyldigheter, och

e) typer av garantier och relaterade skyldigheter.

Transaktionspris som allokeras till återstående prestationsåtaganden

120. Ett företag ska lämna följande upplysningar om sina återstående prestationsåtaganden:

a) det sammanlagda beloppet av det transaktionspris som fördelats till de prestationsåtaganden som är ouppfyllda (eller delvis ouppfyllda) i slutet av rapportperioden, och

b) en förklaring om när företaget förväntar sig att intäktsredovisa det belopp som upplysningar lämnas om i enlighet med punkt 120 (a), vilket företaget ska lämna upplysningar om på något av följande sätt:

i) på kvantitativ basis med hjälp av de tidsspann som skulle vara lämpligast under löptiden för återstående prestationsåtaganden, eller

ii) med hjälp av kvalitativ information.

121. Som en praktisk lösning behöver ett företag inte lämna informationen i punkt 120 för ett prestationsåtagande om något av följande villkor är uppfyllt:

a) prestationsåtagandet är en del av ett avtal som har en ursprunglig förväntad löptid på högst ett år, och

b) företaget redovisar intäkter från uppfyllandet av prestationsåtagandet i enlighet med punkt B16.

▼M52

122. Ett företag ska kvalitativt förklara huruvida det tillämpar den praktiska lösningen i punkt 121 och huruvida eventuell ersättning från avtal med kunder inte ingår i transaktionspriset och därför inte inkluderas i de upplysningar som lämnas i enlighet med punkt 120. T.ex. skulle en uppskattning av transaktionspriset inte inkludera eventuella rörliga ersättningsbelopp som är begränsande (se punkterna 56–58).

Viktiga bedömningar vid tillämpningen av denna standard

123. Ett företag ska lämna upplysningar om de bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som görs vid tillämpningen av denna standard som i väsentlig grad påverkar fastställandet av storleken på och tidpunkten för intäkter från avtal med kunderna. I synnerhet krävs att företaget ska förklara vilka bedömningar, och förändringar i bedömningarna, som användes vid fastställandet av båda av följande:

a) Tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden (se punkterna 124–125), och

b) Transaktionspriset och de belopp som allokerats till prestationsåtaganden (se punkt 126).

Fastställande av tidpunkten för uppfyllande av prestationsåtaganden

124. För prestationsåtaganden som ett företag uppfyller över tid ska företaget lämna upplysningar om båda av följande:

a) de metoder som använts för att redovisa intäkter (t.ex. en beskrivning av de produktionsmetoder eller indatametoder som används och hur dessa metoder tillämpas), och

b) en förklaring av varför de metoder som används ger en bra bild av överföringen av varor eller tjänster.

125. För prestationsåtaganden som uppfylls vid en viss tidpunkt ska ett företag upplysa om de viktiga bedömningar som görs vid utvärderingen av när en kund får kontroll över utlovade varor eller tjänster.

Fastställande av transaktionspriset och de belopp som allokeras till prestationsåtaganden

126. Ett företag ska lämna upplysningar om metoder, indata och antaganden som används för samtliga följande:

a) fastställande av transaktionspriset, vilket omfattar men inte är begränsat till att uppskatta rörlig ersättning, anpassa ersättningen enligt pengars tidsvärde och värdera ersättning med icke-kontanta medel,

b) bedömning av huruvida en uppskattning av rörlig ersättning är begränsad,

c) allokering av transaktionspriset, inklusive uppskattning av fristående försäljningspriser för utlovade varor eller tjänster och allokering av rabatter och rörlig ersättning till en viss del av avtalet (i förekommande fall), och

▼M52

d) värdering av skyldigheter vid retur, återbetalning och andra liknande skyldigheter.

Tillgångar som uppkommer från utgifter för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund

127. Ett företag ska beskriva båda följande:

a) de bedömningar som görs vid fastställandet av de utgifter som uppkommit i samband med erhållande eller fullgörande av ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95), och

b) den metod som används för att fastställa avskrivningen för varje rapportperiod.

128. Ett företag ska lämna upplysningar om följande:

a) utgående balanser för tillgångar som redovisas från utgifterna för att erhålla eller fullgöra ett avtal med en kund (i enlighet med punkt 91 eller 95), per huvudkategori av tillgångar (t.ex. utgifter för att erhålla avtal med kunder, utgifter före det att avtalet ingås och uppstartkostnader), och

b) storleken på avskrivningar och eventuella nedskrivningar som redovisas under rapportperioden.

Praktiska lösningar

129. Om ett företag väljer att använda den praktiska lösningen i antingen punkt 63 (gällande förekomsten av en betydande finansieringskomponent) eller punkt 94 (gällande tillkommande utgifter för att erhålla ett avtal) ska företaget lämna upplysningar om detta.

Bilaga A

Definitioner

Standarden och dess bilaga utgör en helhet.

avtal	En överenskommelse mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
avtalstillgång	Ett företags rätt till ersättning i utbyte mot varor eller tjänster som företaget har överfört till en **kund** när denna rätt beror på något annat än den tid som förflutit (t.ex. företagets framtida resultat).
avtalsskuld	Ett företags skyldighet att överföra varor eller tjänster till en **kund** för vilka företaget har erhållit ersättning (eller ska erhålla) från kunden.
kund	En part som har ingått avtal med ett företag om att erhålla varor eller tjänster som är ett resultat av företagets ordinarie verksamhet i utbyte mot ersättning.

▼M52

inkomst	En ökning av ekonomiska fördelar under en redovisningsperiod i form av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde och som medför en ökning av eget kapital, förutom sådana ökningar som är hänförliga till tillskott från aktieägare.
prestationsåtagande	Ett löfte i ett **avtal** med en **kund** om att till kunden överföra antingen a) en vara eller tjänst (eller en uppsättning varor eller tjänster) som är distinkt, eller b) en serie av olika varor och tjänster som i allt väsentligt är desamma och följer samma mönster för överföring till kunden.
Intäkter (nettoomsättning)	**Inkomster** som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet.
fristående försäljningspris (för en vara eller tjänst)	Det pris till vilket ett företag skulle sälja en utlovad vara eller tjänst separat till en **kund**.
transaktionspris (för ett avtal med en kund)	Det ersättningsbelopp som ett företag räknar med att ha rätt till i utbyte mot överföring av utlovade varor eller tjänster till en **kund**, exklusive belopp som uppbärs för tredje parts räkning.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en helhet. I bilagan beskrivs tillämpningen av punkterna 1–129 och den har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

▼M55

B1 Denna vägledning är indelad i följande kategorier:

▼M52

a) Prestationsåtaganden som uppfylls över tid (punkterna B2–B13).

b) Metoder för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande (punkterna B14–B19).

c) Försäljning med returrätt (punkterna B20–B27).

d) Garantier (punkterna B28–B33).

e) Överväganden gällande huvudmän kontra ombud (punkterna B34–B38).

f) Kundalternativ för kompletterande varor eller tjänster (punkterna B39–B43).

▼**M52**

g) Kunders icke utövade rättigheter (punkterna B44–B47).

h) Icke-återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade utgifter) (punkterna B48–B51).

▼**M55**

i) Licensiering (punkterna B52–B63B).

▼**M52**

j) Återköpsavtal (punkterna B64–B76).

k) Samarbetsarrangemang (punkterna B77–B78).

l) Bill-and-hold-avtal (punkterna B79–B82).

m) Kundgodkännande (punkterna B83–B86).

n) Upplysning om uppdelade intäkter (punkterna B87–B89).

Prestationsåtaganden som uppfylls över tid

B2 I enlighet med punkt 35 uppfylls ett prestationsåtagande över tid om något av följande kriterier är uppfyllt:

a) Kunden erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande (se punkterna B3–B4).

b) Företagets prestation skapar eller förbättrar en tillgång (t.ex. pågående arbete) som kunden kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras (se punkt B5).

c) Företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning för företaget (se punkterna B6–B8) och företaget har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato (se punkterna B9–B13).

Samtidigt erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation (punkt 35 a)

B3 För vissa typer av prestationsåtaganden kommer bedömningen av huruvida en kund erhåller fördelarna av ett företags prestation när företaget fullgör ett åtagande och samtidigt förbrukar de förmåner som de erhåller att vara enkel. Exempel inkluderar rutinmässiga eller återkommande tjänster (t.ex. städning) i vilka kundens samtidiga erhållande och förbrukning av fördelarna av företagets prestation snabbt kan identifieras.

▼**M52**

B4 För andra typer av prestationsåtaganden kanske ett företag inte så snabbt kan avgöra om en kund samtidigt erhåller och förbrukar fördelarna av företagets prestation när företaget fullgör ett åtagande. Under dessa förhållanden uppfylls ett prestationsåtagande över tid om ett företag fastställer att ett annat företag inte i väsentlig grad skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört om det andra företaget skulle uppfylla det återstående prestationsåtagandet gentemot kunden. För att fastställa huruvida ett annat företag inte i väsentlig grad skulle behöva göra om det arbete som företaget till dato har slutfört ska företaget göra följande två antaganden:

a) Bortse från eventuella avtalsmässiga eller praktiska begränsningar som annars skulle hindra företaget från att överföra det återstående prestationsåtagandet till ett annat företag.

b) Utgå från att ett annat företag som uppfyller återstoden av prestationsåtagandet inte skulle ha nytta av någon tillgång som för närvarande kontrolleras av företaget och som skulle fortsätta att kontrolleras av företaget om prestationsåtagandet skulle överföras till ett annat företag.

Kunden har kontroll över tillgången när den skapas eller förbättras (punkt 35 b)

B5 För att fastställa huruvida en kund har kontroll över en tillgång när den skapas eller förbättras i enlighet med punkt 35 b ska ett företag tillämpa kraven gällande kontroll i punkterna 31–34 och 38. Den tillgång som håller på att skapas eller förbättras (t.ex. en tillgång under arbete) kan vara antingen materiell eller immateriell.

Ett företags prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning (punkt 35 c)

B6 Vid bedömning av om en tillgång har en alternativ användning för ett företag i enlighet med punkt 36 ska ett företag beakta effekterna av avtalsenliga och praktiska begränsningar på företagets förmåga att snabbt rikta tillgången till en annan användning, exempelvis att sälja den till en annan kund. Risken för att avtalet med kunden sägs upp är inte relevant vid bedömningen av huruvida företaget snabbt skulle kunna rikta tillgången mot en annan användning.

B7 En avtalsenlig begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning måste vara väsentlig för att tillgången inte ska ha en alternativ användning för företaget. En avtalsenlig begränsning är väsentlig om en kund skulle kunna hävda sin rätt till den utlovade tillgången om företaget försökte rikta tillgången mot en annan användning. Däremot är en avtalsenlig begränsning inte väsentlig om t.ex. en tillgång i stort sett är utbytbar med andra tillgångar som företaget skulle kunna överföra till en annan kund utan att bryta mot avtalet och utan att detta medför betydande utgifter som annars inte skulle ha uppkommit inom ramen för detta avtal.

▼**M52**

B8 En praktisk begränsning av ett företags förmåga att rikta en tillgång mot en annan användning föreligger om ett företag skulle ådra sig betydande ekonomiska förluster genom att rikta tillgången mot en annan användning. En betydande ekonomisk förlust skulle kunna uppstå eftersom företaget antingen skulle ådra sig betydande utgifter för att arbeta om tillgången eller endast skulle kunna sälja tillgången med en betydande förlust. Företaget kan t.ex. vara praktiskt begränsat från att rikta om tillgångar som antingen har designspecifikationer som är unika för en kund eller är belägna i avlägsna områden.

Rätten till ersättning för prestation som uppnåtts till dato (punkt 35 c)

B9 I enlighet med punkt 37 har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato om företaget skulle ha rätt till ett belopp som åtminstone kompenserar företaget för prestation som uppnåtts till dato i händelse av att kunden eller en annan part säger upp avtalet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats. Ett belopp som skulle kompensera ett företag för prestation som uppnåtts till dato skulle vara ett belopp som ungefär motsvarar försäljningspriset för de varor eller tjänster som överförts till dato (t.ex. ersättning för de utgifter som ett företag ådragit sig vid uppfyllande av prestationsåtagandet plus en rimlig vinstmarginal) snarare än ersättning för endast företagets potentiella vinst eller förlust om avtalet skulle sägas upp. Ersättning för en rimlig vinstmarginal behöver inte motsvara den vinstmarginal som förväntades om avtalet skulle fullgöras som utlovat, men ett företag bör ha rätt till ersättning för något av följande belopp:

a) En andel av den förväntade vinstmarginalen i avtalet som på ett rimligt sätt speglar omfattningen av företagets prestation enligt avtalet före uppsägningen av kunden (eller någon annan part).

b) En rimlig återbetalning av företagets kapitalkostnader för liknande avtal (eller företagets typiska rörelsemarginal för liknande avtal) om den avtalsspecifika marginalen är högre än den återbetalning som företaget i regel genererar från liknande avtal.

B10 Ett företags rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato behöver inte vara en ovillkorlig rätt till betalning. I många fall kommer ett företag att ha en ovillkorlig rätt till betalning endast vid en överenskommen milstolpe eller vid fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. Vid bedömningen av huruvida det har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska ett företag beakta huruvida det skulle ha en verkställbar rätt att begära eller behålla betalning för prestation som uppnåtts till dato om avtalet skulle sägas upp före slutförandet av andra skäl än företagets underlåtenhet att utföra vad som utlovats.

▼**M52**

B11 I vissa avtal kan en kund ha rätt att säga upp avtalet endast vid vissa tidpunkter under avtalets löptid eller så har kunden eventuellt inte någon rätt att säga upp avtalet. Om en kund agerar för att säga upp ett avtal utan att ha rätt att säga upp avtalet vid den tidpunkten (inbegripet när en kund inte fullgör sina skyldigheter som utlovats) kan avtalet (eller annan lagstiftning) ge företaget rätt att fortsätta att överföra de varor eller tjänster som utlovas i avtalet till kunden och kräva att kunden ska betala den utlovade ersättningen i utbyte mot dessa varor eller tjänster. Under dessa omständigheter har ett företag rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato eftersom företaget har rätt att fortsätta att fullgöra sina skyldigheter i enlighet med avtalet och att kräva att kunden ska fullgöra sina skyldigheter (som inbegriper att betala den utlovade ersättningen).

B12 Vid bedömning av förekomsten och verkställbarheten med avseende på en rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato ska företaget beakta avtalsvillkoren samt all lagstiftning eller rättsliga prejudikat som skulle kunna komplettera eller åsidosätta dessa avtalsvillkor. Detta omfattar en bedömning av huruvida

a) lagstiftning, administrativ praxis eller rättsliga prejudikat ger företaget rätt till betalning för prestation till dato även om denna rätt inte specificeras i avtalet med kunden,

b) relevanta rättsliga prejudikat visar att liknande rättigheter till betalning för prestation som uppnåtts till dato i liknande avtal inte har bindande rättslig verkan, eller

c) ett företags normala affärspraxis att välja att inte verkställa en rätt till betalning har lett till att rätten inte har kunnat verkställas i den rättsliga miljön. Trots att ett företag kan välja att avstå från sin rätt till betalning i liknande avtal skulle ett företag dock fortfarande ha rätt till betalning till dato om dess rätt till betalning för prestation till dato förblir verkställbar i avtalet med kunden.

B13 Betalningsplanen i ett avtal är inte nödvändigtvis en indikation på huruvida ett företag har en verkställbar rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Även om betalningsplanen i ett avtal specificerar tidpunkter och belopp för ersättning som ska betalas av en kund ger betalningsplanen inte nödvändigtvis bevis för företagets rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato. Detta beror på att avtalet t.ex. skulle kunna specificera att den ersättning som erhållits från kunden kan återbetalas av andra skäl än att företaget underlåter att fullgöra avtalet på det sätt som utlovas i avtalet.

Metoder för mätning av förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av ett presationsåtagande

B14 Metoder som kan användas för att mäta ett företags förlopp mot ett fullständigt uppfyllande av ett prestationsåtagande över tid i enlighet med punkterna 35–37 inkluderar följande:

▼**M52**

a) Produktionsmetoder (se punkterna B15–B17).

b) Inputmetoder (se punkterna B18–B19).

Produktionsmetoder

B15 Produktionsmetoder redovisar intäkter på basis av direkta mätningar av värdet för kunden av de varor eller tjänster som överförts till dato i förhållande till återstående varor eller tjänster som utlovats enligt avtalet. Produktionsmetoder inbegriper metoder såsom undersökningar av prestation som uppnåtts till dato, utvärderingar av resultaten, milstolpar som uppnåtts, tid som förflutit och producerade enheter eller enheter som levereras. När ett företag bedömer om det ska tillämpa en produktionsmetod för att mäta förloppet ska företaget beakta huruvida de valda resultaten korrekt återger företagets prestation mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet. En produktionsmetod skulle inte ge en rättvisande bild av företagets prestation om den valda produktionen inte skulle mäta vissa av de varor eller tjänster för vilka kontrollen har överförts till kunden. Produktionsmetoder baserade på producerade enheter eller enheter som levererats skulle t.ex. inte korrekt återge ett företags prestation när det gäller att uppfylla ett prestationsåtagande om företagets prestation har lett till pågående arbete eller färdiga varor som kontrolleras av kunden som inte tas med vid mätning av produktionen vid rapportperiodens slut.

B16 Som en praktisk lösning kan ett företag redovisa intäkter till det belopp som företaget har rätt att fakturera, om företaget har rätt till ersättning från en kund till ett belopp som direkt motsvarar värdet för kunden av företagets prestation som uppnåtts till dato (t.ex. ett serviceavtal där ett företag fakturerar ett fast belopp för varje timmes tillhandahållen tjänst).

B17 Produktionsmetodernas nackdelar är att den produktion som används för att mäta förlopp kanske inte är direkt observerbar och den information som krävs för att tillämpa den kanske inte finns tillgänglig för ett företag utan otillbörliga kostnader. Därför kan en inputmetod vara nödvändig.

Inputmetoder

B18 Inputmetoder redovisar intäkter på basis av företagets insatser eller input för att uppfylla ett prestationsåtagande (t.ex. förbrukade resurser, förbrukade arbetstimmar, utgifter som uppkommit, tid som förflutit eller maskintimmar som använts) i förhållande till total förväntad input för uppfyllandet av prestationsåtagandet. Om företagets insatser eller input används jämnt under hela resultattiden kan det vara lämpligt för företaget att redovisa intäkter enligt en linjär metod.

B19 En brist när det gäller inputmetoder är att det kanske inte finns en direkt koppling mellan ett företags input och överföring av kontroll över varor eller tjänster till en kund. Därför ska ett företag från en inputmetod undanta verkningarna av input som, i enlighet med målet om att mäta förlopp i punkt 39, inte återger företagets prestation vid överföring av kontroll över varor eller tjänster till kunden. Om man exempelvis använder sig av en kostnadsbaserad inputmetod kan en justering av mätningen av förlopp krävas i följande fall:

▼M52

a) Om en kostnad som uppkommit inte bidrar till ett företags förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Ett företag skulle t.ex. inte redovisa intäkter på basis av utgifter som uppkommit som är hänförliga till betydande ineffektivitet i företagets prestation som inte speglats i priset i avtalet (t.ex. utgifter för oväntade mängder råvaruspill, arbetskraft eller andra resurser för att uppfylla prestationsåtagandet).

b) När en kostnad som uppstått inte står i proportion till företagets förlopp när det gäller att uppfylla prestationsåtagandet. Under dessa omständigheter kan den bästa bilden av företagets prestation vara att anpassa inputmetoden till att endast redovisa intäkter i den utsträckning som utgifter uppstår. En korrekt bild av ett företags prestation kan t.ex. vara att redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar kostnaden för en vara som används för att uppfylla ett prestationsåtagande om företaget vid avtalets början förväntar sig att samtliga följande villkor är uppfyllda:

   i) Varan är inte distinkt.

   ii) Kunden förväntas erhålla kontroll över varan i god tid före kunden mottar tjänster med koppling till varan.

   iii) Kostnaden för en överförd vara är betydande i förhållande till de totala förväntade utgifterna för att fullständigt uppfylla prestationsåtagandet.

   iv) Företaget köper en vara från en tredje part och är inte väsentligt engagerad i utformningen och tillverkningen av varan (men företaget agerar som huvudman i enlighet med punkterna B34–B38).

Försäljning med returrätt

B20 Enligt vissa avtal överför ett företag kontrollen över en produkt till en kund och ger även kunden rätt att returnera produkten av olika skäl (t.ex. missnöje med produkten) och få en kombination av följande:

a) En fullständig eller partiell återbetalning av den ersättning som betalats.

b) En kredit som kan tillämpas mot belopp som kunden är, eller kommer att vara, skyldig företaget.

c) En annan produkt i utbyte.

B21 För att redovisa överföringar av produkter med returrätt (och vissa tjänster som tillhandahålls enligt en återbetalning) ska ett företag redovisa samtliga följande:

a) Intäkter från de överförda produkterna till det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (intäkter skulle därmed inte redovisas för produkter som förväntas returneras).

▼**M52**

b) En skuld för återbetalning.

c) En tillgång (och motsvarande justering till försäljningskostnader) för dess rätt att återfå produkter från kunder vid reglering av en återbetalningsskuld.

B22 Ett företags löfte att vara redo att ta emot en returnerad produkt under returperioden ska inte redovisas som ett prestationsåtagande utöver återbetalningsskyldigheten.

B23 Ett företag ska tillämpa kraven i punkterna 47–72 (inbegripet kraven gällande begränsande uppskattningar av rörlig ersättning i punkterna 56–58) för att fastställa det ersättningsbelopp som företaget räknar med att ha rätt till (dvs. med undantag för produkter som förväntas returneras). För alla belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som ett företag inte räknar med att ha rätt till ska företaget inte redovisa intäkter när det överför produkter till kunder utan ska redovisa de belopp som erhållits (eller kommer att erhållas) som en återbetalningsskuld. Därefter, vid utgången av varje rapportperiod, ska företaget uppdatera sin bedömning av belopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot de överförda produkterna och göra en motsvarande ändring av transaktionspriset och därför i det intäktsbelopp som redovisas.

B24 Ett företag ska uppdatera värderingen av återbetalningsskulden i slutet av varje rapportperiod för förändringar i de förväntade återbetalningsbeloppen. Ett företag ska redovisa motsvarande justeringar som intäkter (eller sänkningar av intäkter).

B25 En tillgång som redovisas för ett företags rätt att få tillbaka produkter från en kund vid reglering av en återbetalningsskuld ska inledningsvis värderas genom hänvisning till det tidigare redovisade värdet av produkten (t.ex. varulager) med avdrag för förväntade utgifter för att återfå dessa produkter (inklusive potentiella minskningar i värdet för företaget av returnerade produkter). I slutet av varje rapportperiod ska ett företag uppdatera värderingen av tillgången beroende på förändrade förväntningar om produkter som kommer att returneras. Ett företag ska redovisa tillgången åtskilt från återbetalningsskulden.

B26 Kunders byte av en produkt mot en annan av samma typ, med samma kvalitet, villkor och pris (t.ex. en färg eller storlek mot en annan) anses inte vara returer vid tillämpningen av denna standard.

B27 Avtal i vilka en kund kan returnera en felaktig produkt i utbyte mot en fungerande produkt ska utvärderas i enlighet med riktlinjerna för garantier i punkterna B28–B33.

▼**M52**

Garantier

B28 Det är vanligt att ett företag (i enlighet med avtalet, lagstiftning eller företagets normala affärspraxis) tillhandahåller en garanti i samband med försäljningen av en produkt (oavsett om det är en vara eller en tjänst). En garanti kan variera avsevärt mellan olika branscher och olika avtal. Vissa garantier försäkrar en kund att den berörda produkten kommer att fungera som parterna avsett, eftersom den uppfyller överenskomna specifikationer. Andra garantier tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.

B29 Om en kund kan välja att köpa en garanti separat (t.ex. på grund av att garantin är avgiftsbelagd eller förhandlas separat) är garantin en distinkt tjänst eftersom företaget förbinder sig att tillhandahålla tjänsten till kunden utöver den produkt som har den funktionalitet som beskrivs i avtalet. Under dessa omständigheter ska ett företag redovisa den utlovade garantin som ett prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30 och allokera en del av transaktionspriset till prestationsåtagandet i enlighet med punkterna 73–86.

B30 Om en kund inte kan välja att köpa en garanti separat ska ett företag redovisa garantin i enlighet med IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*, såvida inte den utlovade garantin, eller en del av den utlovade garantin, tillhandahåller kunden en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.

B31 Vid bedömning av om en garanti förser en kund med en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer ska ett företag bl.a. beakta följande faktorer:

a) Huruvida garantin krävs enligt lag – om det föreskrivs i lag att företaget ska lämna en garanti indikerar förekomsten av denna lag att den utlovade garantin inte är ett prestationsåtagande eftersom sådana krav vanligtvis finns för att skydda kunder från risken att köpa defekta produkter.

b) Garantitidens löptid – ju längre löptid, ju mer sannolikt är det att den utlovade garantin är ett prestationsåtagande eftersom det är mer sannolikt att företaget tillhandahåller en tjänst utöver en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer.

c) De uppgifter som företaget förbinder sig att genomföra – om ett företag måste genomföra angivna uppgifter för att lämna en försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer (t.ex. en returtjänst för en defekt produkt) ger dessa uppgifter troligtvis inte upphov till ett prestationsåtagande.

▼M52

B32 Om en garanti, eller en del av en garanti, förser en kund med en tjänst utöver försäkran om att produkten uppfyller överenskomna specifikationer är den utlovade tjänsten ett prestationsåtagande. Därför ska företaget allokera transaktionspriset till produkten och tjänsten. Om ett företag lämnar både en försäkran av garantityp och en garanti av tjänstetyp men inte rimligen kan redovisa dem separat ska företaget redovisa garantierna tillsammans som ett enda prestationsåtagande.

B33 En lag som kräver att ett företag ska betala ersättning om dess produkter vållar skada ger inte upphov till ett prestationsåtagande. T.ex. kan en tillverkare sälja produkter i en jurisdiktion där lagen håller tillverkaren ansvarig för eventuella skador (t.ex. på personlig egendom) som skulle kunna orsakas om en konsument använder produkten för dess avsedda ändamål. På liknande sätt ger ett företags löfte att ersätta kunden för ansvar och skador som härrör från anspråk på patent, upphovsrätt, varumärke eller annan överträdelse av företagets produkter inte upphov till ett prestationsåtagande. Företaget ska redovisa sådana skyldigheter i enlighet med IAS 37.

Överväganden gällande huvudmän kontra ombud

▼M55

B34 När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund ska företaget avgöra huruvida dess löfte är ett prestationsåtagande om att själv tillhandahålla specificerade varor och tjänster (dvs. företaget är huvudman) eller om att se till att den andra parten tillhandahåller dessa varor eller tjänster (dvs. företaget är ett ombud). Ett företag ska fastställa om det är huvudman eller ombud för varje specificerad vara eller tjänst som utlovats kunden. En specificerad vara eller tjänst är en distinkt vara eller tjänst (eller en distinkt uppsättning varor eller tjänster) som ska tillhandahållas kunden (se punkterna 27–30). Om ett avtal med en kund omfattar mer än en specificerad vara eller tjänst kan ett företag vara huvudman för vissa specificerade varor eller tjänster och ombud för andra.

B34A För att fastställa innebörden av dess löfte (enligt beskrivningen i punkt B34) ska företaget

a) identifiera de specificerade varor eller tjänster som ska tillhandahållas kunden (vilket till exempel kan vara en rätt till en vara eller tjänst som ska tillhandahållas av en annan part (se punkt 26)), och

b) bedöma om det kontrollerar (på det sätt som beskrivs i punkt 33) varje specificerad vara eller tjänst innan varan eller tjänsten överförs till kunden.

B35 Ett företag är huvudman om det kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan varan eller tjänsten överförs till kunden. Ett företag kontrollerar dock inte nödvändigtvis en specificerad vara om företaget bara tillfälligt erhåller äganderätten till varan innan äganderätten överförs till en kund. Ett företag som är huvudman kan uppfylla ett prestationsåtagande att tillhandahålla en specificerad vara eller tjänst själv, eller anlita en annan part (exempelvis en underleverantör) för att uppfylla delar av eller hela prestationsåtagandet å dess vägnar.

▼**M55**

B35A När en annan part är delaktig i tillhandahållandet av varor eller tjänster till en kund får ett företag som är huvudman kontroll över något av följande:

a) En vara eller annan tillgång från den andra parten som det därefter överför till kunden.

b) En rätt till en tjänst som ska utföras av den andra parten, vilket ger företaget möjlighet att instruera den parten att tillhandahålla kunden tjänsten å företagets vägnar.

c) En vara eller tjänst från den andra parten som det därefter kombinerar med andra varor eller tjänster för att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten till kunden. Om ett företag exempelvis tillhandahåller en betydande tjänst genom att integrera varor eller tjänster (se punkt 29 a) som tillhandahållits av en annan part till den specificerade vara eller tjänst för vilken kunden har avtal, kontrollerar företaget den specificerade varan eller tjänsten innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. Skälet till detta är att företaget först får kontroll över insatsvarorna för den specificerade varan eller tjänsten (som inkluderar varor eller tjänster från andra parter) och ger instruktioner om hur de ska användas för att skapa den sammanlagda prestation som utgör den specificerade varan eller tjänsten.

B35B När (eller allt eftersom) ett företag som är huvudman uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter i det bruttoersättningsbelopp som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot den specificerade vara eller tjänst som överförs.

B36 Ett företag är ett ombud om företagets prestationsåtagande är att ombesörja tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten av en annan part. Ett företag som är ombud kontrollerar inte den specificerade vara eller tjänst som har tillhandahållits av en annan part innan denna vara eller tjänst överförs till kunden. När (eller allt eftersom) ett företag som är ombud uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget redovisa intäkter till ett belopp som motsvarar den avgift eller den provision som det räknar med att ha rätt till i utbyte mot att ombesörja att den andra parten tillhandahåller de specificerade varorna eller tjänsterna. Ett företags avgift eller provision kan vara det nettoersättningsbelopp som företaget har kvar efter att ha betalat den andra parten den ersättning som erhållits i utbyte mot de varor eller tjänster som tillhandahålls av den parten.

B37 Indikatorer på att ett företag kontrollerar den specificerade varan eller tjänsten innan den överförs till kunden (och därför är huvudman (se punkt B35)) innefattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten. Häri ingår normalt ansvar för att den specificerade varan eller tjänsten är godtagbar (exempelvis huvudansvar för att varan eller tjänsten uppfyller kundens specifikationer). Om företaget har huvudansvaret för uppfyllandet av löftet att tillhandahålla den specificerade varan eller tjänsten kan detta tyda på att den andra part som är delaktig i tillhandahållandet av den specificerade varan eller tjänsten agerar å företagets vägnar.

▼M55

b) Företaget har en lagerrisk innan den specificerade varan eller tjänsten har överförts till kunden eller efter det att kontrollen har överförts till kunden (exempelvis om kunden har returrätt). Om företaget exempelvis erhåller, eller förbinder sig att erhålla, den specificerade varan eller tjänsten innan det har ett avtal med en kund, kan detta tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten innan den överförs till kunden.

c) Företaget kan efter eget gottfinnande fastställa priset på den specificerade varan eller tjänsten. Fastställandet av det pris som kunden ska betala för den specificerade varan eller tjänsten kan tyda på att företaget har möjlighet att styra användningen av varan eller tjänsten och att i allt väsentligt erhålla alla återstående fördelar. I vissa fall kan dock ett ombud fastställa priser efter eget gottfinnande. Ett ombud kan exempelvis ha viss frihet att fastställa priser i syfte att generera ytterligare intäkter från den tjänst som det tillhandahåller genom att ombesörja att varor eller tjänster tillhandahålls kunder av andra parter.

B37A Indikatorerna i punkt B37 kan vara mer eller mindre relevanta för bedömningen av kontroll beroende på den specificerade varans eller tjänstens karaktär och villkoren i avtalet. Olika indikatorer kan dessutom utgöra mer övertygande bevisning i olika avtal.

B38 Om ett annat företag tar på sig företagets prestationsåtaganden och avtalsmässiga rättigheter i avtalet så att företaget inte längre är skyldigt att uppfylla prestationsåtagandet om att överföra den specificerade varan eller tjänsten till kunden (dvs. företaget agerar inte längre som huvudman) ska företaget inte redovisa intäkter för prestationsåtagandet. I stället ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa intäkter för uppfyllande av ett prestationsåtagande för att erhålla ett avtal för den andra partens räkning (dvs. huruvida företaget agerar som ombud).

▼M52

Möjligheter för kunder till kompletterande varor eller tjänster

B39 Möjligheter för en kund att förvärva kompletterande varor eller tjänster kostnadsfritt eller till nedsatt pris kan ta många former och inbegripa säljstimulansåtgärder, kundbonuskredit (eller poäng), avtalsförlängningsmöjlighet eller andra rabatter på framtida varor eller tjänster.

B40 Om ett företag enligt ett avtal ger en kund möjligheten att förvärva kompletterande varor eller tjänster kan denna möjlighet ge upphov till ett prestationsåtagande i avtalet endast om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet som den inte skulle ha fått utan att ingå avtalet (t.ex. ytterligare en rabatt förutom de rabatter som vanligen ges för dessa varor eller tjänster till den kundtypen i det geografiska området eller på den marknaden). Om möjligheten ger kunden en väsentlig rättighet betalar kunden i själva verket företaget i förskott för framtida varor eller tjänster och företaget redovisar intäkter när dessa framtida varor eller tjänster överförs eller när möjligheten löper ut.

▼M52

B41 Om en kund har möjligheten att köpa en kompletterande vara eller tjänst till ett pris som skulle spegla det fristående försäljningspriset för varan eller tjänsten ger den möjligheten inte kunden en väsentlig rättighet även om möjligheten endast kan utövas genom att ingå ett tidigare avtal I sådana fall har företaget lämnat ett erbjudande som det ska redovisa i enlighet med denna standard först när kunden väljer att utnyttja möjligheten för att köpa kompletterande varor eller tjänster.

B42 Enligt punkt 74 måste ett företag allokera transaktionspriset till prestationsåtaganden på basis av ett relativt fristående försäljningspris. Om det fristående försäljningspriset för en kunds möjlighet att förvärva ytterligare varor eller tjänster inte är direkt observerbart ska företaget uppskatta det. Det uppskattade värdet ska spegla den rabatt som kunden skulle erhålla vid utnyttjande av möjligheten, anpassat med hänsyn till båda följande:

a) Eventuell rabatt som kunden kunde få utan att utnyttja möjligheten.

b) Sannolikheten att möjligheten kommer att utnyttjas.

B43 Om en kund har en väsentlig rätt att förvärva framtida varor eller tjänster och dessa varor eller tjänster liknar de ursprungliga varorna eller tjänsterna i avtalet och tillhandahålls i enlighet med villkoren i det ursprungliga avtalet så kan ett företag, som ett praktiskt alternativ till att uppskatta det fristående försäljningspriset för möjligheten, allokera transaktionspriset till valfria varor eller tjänster genom att hänvisa till de varor eller tjänster som kan förväntas tillhandahållas och motsvarande förväntade ersättning. Vanligtvis gäller dessa typer av möjligheter för avtalsförnyelser.

Kunders icke utövade rättigheter

B44 I enlighet med punkt 106 ska ett företag vid mottagande av en förskottsbetalning från en kund redovisa en avtalsskuld till ett belopp som motsvarar förskottsbetalningen för dess prestationsåtagande för att överföra, eller för att vara redo att överföra, varor eller tjänster i framtiden. Ett företag ska ta bort denna avtalsskuld från resultaträkningen (och redovisa intäkter) när det överför dessa varor eller tjänster och därmed uppfyller sitt prestationsåtagande.

B45 En kunds icke återbetalningsbara förskottsbetalning till ett företag ger kunden rätt att erhålla en vara eller tjänst i framtiden (och förpliktigar företaget att vara redo att överföra en vara eller tjänst). Kunderna kanske dock inte utövar alla sina avtalsenliga rättigheter. Dessa icke utövade rättigheter betecknas ofta som breakage.

B46 Om ett företag räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage i en avtalsskuld ska företaget redovisa det förväntade beloppet som intäkter i förhållande till det rättighetsmönster som utövas av kunden. Om ett företag inte räknar med att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget redovisa det beloppet som intäkter när sannolikheten för att kunden utövar sina återstående rättigheter blir ytterst liten. För att avgöra om ett företag förväntar sig att ha rätt till ett belopp som motsvarar breakage ska företaget beakta kraven i punkterna 56–58 om begränsande uppskattningar av rörlig ersättning.

▼M52

B47 Ett företag ska redovisa en skuld (och inte intäkter) för all ersättning som erhållits som är hänförlig till en kunds icke utövade rättigheter som företaget är skyldigt att hänvisa till en annan part, t.ex. ett statligt företag i enlighet med tillämplig outnyttjad sakrätt.

Icke återbetalningspliktiga startavgifter (och vissa relaterade kostnader)

B48 I vissa avtal tar ett företag ut en icke återbetalningspliktig startavgift av kunden vid eller nära avtalets början. Som exempel kan nämnas anslutningsavgifter för medlemsavtal med hälsoanläggningar, aktiveringsavgifter för telekommunikationsavtal, startavgifter i vissa tjänstekontrakt och startavgifter i vissa leveransavtal.

B49 För att identifiera prestationsåtaganden i sådana avtal ska ett företag bedöma huruvida avgiften avser överföringen av en utlovad vara eller tjänst. Trots att en icke återbetalningsbar startavgift avser en aktivitet som företaget är skyldigt att genomföra vid eller nära avtalets början för att fullgöra avtalet leder denna verksamhet i många fall inte till överföring av en utlovad vara eller tjänst till kunden (se punkt 25). I stället är startavgiften en förskottsbetalning för framtida varor eller tjänster och ska därmed redovisas som intäkter när dessa framtida varor eller tjänster tillhandahålls. Redovisningsperioden för intäkter skulle sträcka sig bortom den inledande avtalsperioden om företaget beviljar kunden en möjlighet att förnya avtalet och denna möjlighet ger kunden en väsentlig rättighet enligt beskrivningen i punkt B40.

B50 Om en icke återbetalningsbar startavgift avser en vara eller tjänst ska företaget bedöma huruvida det ska redovisa den varan eller tjänsten som ett separat prestationsåtagande i enlighet med punkterna 22–30.

B51 Ett företag får ta ut en icke återbetalningsbar avgift som ersättning för utgifter som uppkommer för att upprätta ett avtal (eller andra administrativa uppgifter som beskrivs i punkt 25). Om denna startverksamhet inte uppfyller ett prestationsåtagande ska företaget inte beakta dessa verksamheter (och relaterade utgifter) vid mätning av förloppet i enlighet med punkt B19. Detta beror på att kostnaderna för uppstartverksamhet inte skildrar överföringen av tjänster till kunden. Företaget ska bedöma huruvida utgifter för upprättande av ett avtal har resulterat i en tillgång som ska redovisas i enlighet med punkt 95.

Licensgivning

▼M55

B52 En licens etablerar en kunds rätt till ett företags immateriella rättigheter. Licenser för immateriell egendom kan omfatta, men är inte begränsade till, följande:

a) Programvara och teknik.

b) Film, musik och andra former av medier och underhållning.

c) Franchiseföretag.

d) Patent, varumärken och upphovsrätt.

▼**M55**

B53 Förutom ett löfte om att bevilja licens (eller licenser) till en kund kan ett företag också ge löfte om att överföra andra varor eller tjänster till kunden. Dessa löften kan vara tydligt angivna i avtalet eller underförstådda enligt ett företags normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter (se punkt 24). I likhet med andra typer av avtal ska ett företag, när ett avtal med en kund innehåller ett löfte om att bevilja en licens (eller licenser) utöver andra utlovade varor eller tjänster, tillämpa punkterna 22–30 för att identifiera varje prestationsåtagande i avtalet.

▼**M52**

B54 Om ett löfte om att bevilja en licens inte är distinkt från andra utlovade varor eller tjänster i avtalet i enlighet med punkterna 26–30 ska ett företag redovisa löftet om att bevilja licens och dessa andra utlovade varor eller tjänster tillsammans som ett enda prestationsåtagande. Exempel på licenser som inte är distinkta från andra varor eller tjänster som utlovas i avtalet omfattar följande:

a) En licens som utgör en del av en konkret vara och som är väsentlig för varans funktion.

b) En licens som en kund endast kan dra nytta av tillsammans med en relaterad tjänst (t.ex. en onlinetjänst som tillhandahålls av företaget som gör det möjligt för kunden att få åtkomst till innehåll genom beviljande av en licens).

B55 Om licensen inte är distinkt ska ett företag tillämpa punkterna 31–38 för att avgöra huruvida prestationsåtagandet (som omfattar den utlovade licensen) är ett prestationsåtagande som uppfylls över tid eller som uppfylls vid en viss tidpunkt.

B56 Om ett löfte om att bevilja en licens är distinkt från övriga utlovade varor eller tjänster i avtalet och löftet om att bevilja licensen därmed är ett separat prestationsåtagande ska ett företag avgöra huruvida licensen överförs till en kund antingen vid en viss tidpunkt eller över tid. Vid denna bedömning ska företaget beakta om företagets löfte om att bevilja en licens till en kund innebär att man förser kunden med antingen

a) en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom i befintligt skick under licensperioden, eller

b) en rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick vid den tidpunkt då licensen beviljas.

Fastställande av karaktären på företagets löfte

▼**M55**

B57 [Struken]

B58 Karaktären på ett företags löfte om beviljande av en licens är ett löfte om att tillhandahålla en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom om samtliga följande kriterier är uppfyllda:

▼M55

a) Avtalet kräver, eller kunden förväntar sig rimligen, att företaget kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendom som kunden har rätt till (se punkterna B59 och B59A).

b) De rättigheter som beviljas enligt licensen utsätter kunden direkt för eventuella positiva eller negativa effekter av företagets verksamhet som anges i punkt B58 a.

c) Denna verksamhet leder inte till en överföring av en vara eller en tjänst till kunden när verksamheten äger rum (se punkt 25).

▼M52

B59 Faktorer som kan tyda på att en kund rimligen kan förvänta sig att ett företag kommer att bedriva verksamhet som i väsentlig grad påverkar den immateriella egendomen omfattar företagets normala affärspraxis, offentliggjorda riktlinjer eller särskilda rapporter. Även om det inte har avgörande betydelse kan förekomsten av ett gemensamt ekonomiskt intresse (t.ex. en försäljningsbaserad royalty) mellan företaget och kunden rörande den immateriella egendom som kunden har rätt till också tyda på att kunden rimligen kunde förvänta sig att företaget skulle genomföra denna verksamhet.

▼M55

B59A Ett företags verksamhet påverkar i väsentlig grad den immateriella egendom som kunden har rätt till när antingen

a) denna verksamhet förväntas väsentligt förändra den immateriella egendomens form (t.ex. utformning och innehåll) eller funktionalitet (t.ex. förmåga att utföra en funktion eller uppgift), eller

b) kundens förmåga att dra nytta av den immateriella egendomen i allt väsentligt kan härledas till, eller är beroende av, denna verksamhet. Nyttan av ett varumärke kan t.ex. ofta härledas till, eller vara beroende av, företagets fortsatta verksamhet för att stödja eller bevara den immateriella egendomens värde.

Om den immateriella egendom som kunden har rätt till har en väsentlig funktionalitet i sig själv, kan en betydande del av nyttan av den immateriella egendomen därför härledas till denna funktionalitet. Kundens möjlighet att dra nytta av den immateriella egendomen skulle följaktligen inte påverkas väsentligt av företagets verksamhet, såvida inte denna verksamhet väsentligen skulle ändra dess form eller funktionalitet. Typer av immateriell egendom som ofta har en väsentlig funktionalitet i sig är exempelvis programvara, biologiska föreningar, läkemedelsformler och färdigställt medieinnehåll (till exempel filmer, teveprogram och musikinspelningar).

▼M52

B60 Om villkoren i punkt B58 är uppfyllt ska ett företag redovisa löftet om att bevilja en licens som ett prestationsåtagande över tid eftersom kunden samtidigt kommer att erhålla och förbruka fördelen från företagets tillhandahållande av åtkomst till dess immateriella egendom när detta sker (se punkt 35 a). Företaget ska tillämpa punkterna 39–45 för att välja en lämplig metod för att mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandet om att tillhandahålla åtkomst.

▼M52

B61 Om villkoren i punkt B58 inte är uppfyllda är karaktären på ett företags löfte att ge rätt att använda företagets immateriella egendom i befintligt skick (vad gäller form och funktion) vid den tidpunkt då licensen beviljas till kunden. Detta innebär att kunden kan styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, licensen vid den tidpunkt då licensen överförs. Ett företag ska redovisa ett löfte om att tillhandahålla en rätt att använda företagets immateriella egendom som ett prestationsåtagande som uppfylls vid en viss tidpunkt. Ett företag ska tillämpa punkt 38 för att fastställa den tidpunkt vid vilken licensen överförs till kunden. Intäkter kan dock inte redovisas för en licens som ger rätt att använda ett företags immateriella egendom före början av den period under vilken kunden kan använda och dra nytta av licensen. Om till exempel en licensperiod för en programvara inleds innan företaget överlämnar (eller på annat sätt tillgängliggör) en kod till kunden som gör det möjligt för kunden att omedelbart använda programvaran skulle företaget inte redovisa intäkter innan denna kod har överlämnats (eller på annat sätt tillgängliggjorts).

B62 Ett företag ska bortse från följande faktorer för att avgöra om en licens ger en rätt att få åtkomst till företagets immateriella egendom eller en rätt att använda ett företags immateriella egendom:

a) Begränsningar i fråga om tid, geografisk region eller användning – dessa begränsningar definierar den utlovade licensens attribut snarare än att definiera huruvida företaget uppfyller sitt prestationsåtagande vid en viss tidpunkt eller över tid.

b) Garantier som lämnas av företaget om att det har ett giltigt patent på immateriell egendom och att det kommer att skydda patentet från obehörig användning – ett löfte om att skydda en patenträtt är inte ett prestationsåtagande eftersom man genom att skydda ett patent även skyddar värdet av företagets immateriella egendom och försäkrar kunden om att den överförda licensen uppfyller licensspecifikationerna i avtalet.

Försäljnings- eller användningsbaserade royalties

B63 Oaktat kraven i punkterna 56–59 ska ett företag redovisa intäkter för försäljnings- eller användningsbaserade royalties som utlovas i utbyte mot en licens för immateriell egendom endast när (eller allt eftersom) det senare av följande inträffar:

a) Efterföljande försäljning eller användning sker.

b) Det prestationsåtagande som några av eller alla försäljnings- eller användningsbaserade royalties har allokerats till är uppfyllt (eller delvis uppfyllt).

▼M55

B63A Kravet på försäljnings- eller användningsbaserade royalties i punkt B63 är tillämpligt om dessa enbart hänför sig till en licens för immateriell egendom eller när en licens för immateriell egendom är den huvudsakliga post som dessa royalties avser (licensen för immateriell egendom kan till exempel vara den huvudsakliga post som dessa royalties hänför sig till om det finns en rimlig förväntan hos företaget att kunden skulle tillskriva licensen ett betydligt högre värde än de andra varor eller tjänster som dessa royalties hänför sig till).

▼M55

B63B Om kravet i punkt B63A är uppfyllt ska intäkter från försäljnings- eller användningsbaserade royalties till fullo redovisas i enlighet med punkt B63. Om kravet i punkt B63A inte är uppfyllt ska kraven avseende rörlig ersättning i punkterna 50–59 tillämpas på försäljnings- eller användningsbaserade royalties.

▼M52

Återköpsavtal

B64 Ett återköpsavtal är ett avtal där ett företag säljer en tillgång och också förbinder sig eller har möjligheten (antingen i samma avtal eller i något annat avtal) att återköpa tillgången. Den återköpta tillgången kan vara den tillgång som ursprungligen såldes till kunden, en tillgång som i stort sett är densamma som den tillgången eller en annan tillgång som den tillgång som ursprungligen såldes är en del av.

B65 Återköpsavtal förekommer vanligtvis i följande tre former:

a) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången (en terminsoption).

b) Ett företags rätt att återköpa tillgången (en köpoption).

c) Ett företags skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en säljoption).

En termins- eller köpoption

▼M54

B66 Om ett företag har en skyldighet eller rätt att återköpa tillgången (ett terminskontrakt eller en köpoption) får kunden inte kontroll över tillgången eftersom kunden är begränsad i sin förmåga att bestämma över nyttjandet av, och få väsentligen alla återstående förmåner från, tillgången även om kunden är i fysisk besittning av tillgången. Följaktligen ska företaget redovisa avtalet som något av följande:

a) Ett leasingavtal enligt IFRS 16 *Leasingavtal* om företaget kan eller måste återköpa tillgången för ett belopp som är mindre än tillgångens ursprungliga försäljningspris, om inte avtalet ingår i en sale and leaseback-transaktion. Om avtalet är del av en sale and leaseback-transaktion ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och redovisa en finansiell skuld för eventuella erhållna ersättningar från kunden. Företaget ska redovisa den finansiella skulden i enlighet med IFRS 9.

▼M52

b) Ett finansieringsavtal i enlighet med punkt B68 om ett företag kan eller måste återköpa tillgången till ett belopp som motsvarar eller är högre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången.

B67 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.

B68 Om ett återköpsavtal är ett finansieringsavtal ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och även redovisa en finansiell skuld för all ersättning som erhållits från kunden. Ett företag ska redovisa skillnaden mellan det ersättningsbelopp som erhållits från kunden och det ersättningsbelopp som ska betalas till kunden som ränta och, i tillämpliga fall, som process- eller hanteringskostnader (t.ex. försäkring).

B69 Om optionen förfaller utan att ha lösts in ska företaget ta bort skulden från balansräkningen och redovisa intäkter.

▼M52

En säljoption

▼M54

B70 Om ett företag har en skyldighet att återköpa tillgången på kundens begäran (en köpoption) till ett pris som är lägre än tillgångens ursprungliga försäljningspris, ska företaget vid avtalets början beakta om kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att utnyttja den rättigheten. Kundens utnyttjande av denna rättighet får som resultat att kunden faktiskt betalar företaget ersättning för nyttjanderätten till en viss tillgång under en viss tidsperiod. Om kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att utnyttja denna rättighet ska företaget redovisa avtalet som ett leasingavtal enligt IFRS 16, om inte avtalet ingår i en sale and leaseback-transaktion. Om avtalet är del av en sale and leaseback-transaktion ska företaget fortsätta att redovisa tillgången och redovisa en finansiell skuld för eventuella erhållna ersättningar från kunden. Företaget ska redovisa den finansiella skulden enligt IFRS 9.

▼M52

B71 För att avgöra huruvida en kund har ett betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt ska ett företag ta hänsyn till olika faktorer, bland annat förhållandet mellan återköpspriset och tillgångens förväntade marknadsvärde vid tidpunkten för återköpet och tiden fram till dess att rätten upphör att gälla. Om till exempel återköpspriset förväntas ligga långt över tillgångens marknadsvärde kan detta innebära att kunden har ett betydande ekonomiskt incitament att använda sig av säljoptionen.

B72 Om kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt till ett pris som är lägre än det ursprungliga försäljningspriset för tillgången ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.

B73 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och högre än tillgångens förväntade marknadsvärde är avtalet i själva verket ett finansieringsavtal och ska därför redovisas så som beskrivs i punkt B68.

B74 Om återköpspriset för tillgången är lika med eller högre än det ursprungliga försäljningspriset och är lägre än eller lika med tillgångens förväntade marknadsvärde, och kunden inte har något betydande ekonomiskt incitament att utöva sin rätt, ska företaget redovisa avtalet som om det rörde sig om en försäljning av en produkt med en returrätt enligt beskrivningen i punkterna B20–B27.

B75 Vid jämförelse av återköpspriset med försäljningspriset ska företaget beakta pengars tidsvärde.

B76 Om optionen förfaller utan att lösas in ska företaget ta bort skulden från balansräkningen och redovisa intäkter.

Kommissionsavtal

B77 När ett företag levererar en produkt till en annan part (t.ex. en återförsäljare eller en distributör) för försäljning till slutkunder ska företaget bedöma huruvida den andra parten har erhållit kontroll över produkten vid den tidpunkten. En produkt som har levererats till en annan part kan hållas i ett kommissionsavtal om den andra parten inte har fått kontroll över produkten. I enlighet med detta ska ett företag inte redovisa intäkter vid leverans av en produkt till en annan part om den levererade produkten hålls för kommission.

▼**M52**

B78 Indikatorer på att ett avtal är ett kommissionsavtal omfattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Produkten kontrolleras av företaget fram till dess att en viss händelse inträffar, såsom försäljning av produkten till en kund hos en återförsäljare eller fram till dess att en angiven tidsfrist löper ut.

b) Företaget kan kräva tillbaka produkten eller överföra produkten till en tredje part (t.ex. en annan återförsäljare).

c) Återförsäljaren har ingen ovillkorlig skyldighet att betala för produkten (även om den kan vara tvungen att betala en deposition).

Bill-and-hold-avtal

B79 Ett bill-and-hold-avtal är ett avtal enligt vilket ett företag fakturerar en kund för en produkt men företaget behåller det fysiska innehavet av produkten till dess att den överförs till kunden vid en tidpunkt i framtiden. Till exempel kan en kund begära att ett företag ingår sådana avtal på grund av kundens brist på utrymme för produkten eller på grund av förseningar i kundens produktionsplaner.

B80 Ett företag ska avgöra när det har uppfyllt sitt prestationsåtagande vad gäller att överföra en produkt genom att utvärdera när en kund får kontrollen över denna produkt (se punkt 38). För vissa avtal överförs kontrollen antingen när produkten har levererats till kundens lokaler eller när produkten levereras, beroende på avtalsvillkoren (inklusive leveransvillkoren). För vissa avtal kan dock en kund få kontroll över en produkt trots att ett företag har kvar det fysiska innehavet av produkten I detta fall har kunden möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, produkten trots att den har beslutat att inte utöva sin rätt att ta över det fysiska innehavet av produkten. Följaktligen kontrollerar företaget inte produkten. Företaget tillhandahåller i stället förvaringstjänster till kunden för kundens tillgångar.

B81 Utöver tillämpning av kraven i punkt 38 måste samtliga följande kriterier uppfyllas för att en kund ska ha fått kontroll över en produkt i ett bill-and-hold-avtal:

a) Orsaken till bill-and-hold-avtalet måste vara reell (t.ex. att kunden begärde avtalet).

b) Produkten måste identifieras separat som tillhörande kunden.

c) Produkten måste i nuläget vara redo för fysisk överföring till kunden.

d) Företaget får inte ha möjlighet att använda produkten eller sända den till en annan kund.

▼M52

B82 Om ett företag redovisar intäkter vid försäljning av en produkt på bill-and-hold-basis ska företaget beakta huruvida det har återstående prestationsåtaganden (t.ex. för förvaringstjänster) i enlighet med punkterna 22–30 till vilka företaget ska allokera en del av transaktionspriset i enlighet med punkterna 73–86.

Kundgodkännande

B83 I enlighet med punkt 38 e kan kundens godkännande av en tillgång tyda på att kunden har fått kontroll över tillgången. Klausuler om kundgodkännande gör det möjligt för en kund att häva ett avtal eller kräva att företag ska vidta korrigerande åtgärder om en vara eller tjänst inte uppfyller överenskomna specifikationer. Ett företag ska beakta sådana klausuler vid bedömningen av när en kund får kontroll över en vara eller en tjänst.

B84 Om ett företag på ett objektivt sätt kan fastställa att kontroll över en vara eller tjänst har överförts till kunden i enlighet med de överenskomna specifikationerna i avtalet är kundens godkännande en formalitet som inte påverkar företagets fastställande av när kunden har fått kontroll över varan eller tjänsten. Om klausulen om kundgodkännande t.ex. baserar sig på uppfyllande av angivna storleks- och viktegenskaper skulle ett företag kunna avgöra huruvida dessa kriterier har uppfyllts innan det har erhållit bekräftelse på kundens godkännande. Företagets erfarenhet av avtal för liknande varor eller tjänster kan styrka att en vara eller tjänst som tillhandahålls kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet. Om intäkter redovisas innan kundens godkännande måste företaget ändå beakta huruvida det återstår några prestationsåtaganden (t.ex. installation av utrustning) och utvärdera om dessa ska redovisas separat.

B85 Om ett företag inte objektivt kan fastställa att den vara eller tjänst som levererats till kunden överensstämmer med de överenskomna specifikationerna i avtalet får företaget inte dra slutsatsen att kunden har fått kontrollen till dess att företaget erhåller kundens godkännande. Detta beror på att företaget i detta fall inte kan fastställa att kunden har möjlighet att styra användningen av, och erhålla i stort sett samtliga återstående fördelar från, varan eller tjänsten.

B86 Om ett företag levererar produkter till en kund i försöks- eller utvärderingssyfte och kunden inte är skyldig att betala någon ersättning förrän prövotiden löper ut överförs kontrollen över produkten inte till kunden förrän kunden godkänner produkten eller prövotiden har löpt ut.

Upplysning om uppdelade intäkter

B87 Punkt 114 kräver att ett företag ska dela upp intäkter från avtal med kunder i kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och risker beträffande intäkter och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer. Den utsträckning i vilken ett företags intäkter delas upp vad

▼**M52**

gäller dessa upplysningar beror på fakta och omständigheter som hänför sig till företagets avtal med kunderna. Vissa företag kan behöva använda mer än en kategorityp för att uppfylla syftet i punkt 114 för att dela upp intäkter. Andra företag kan uppfylla målet med hjälp av endast en kategorityp för att dela upp intäkter.

B88 Vid val av kategorityp (eller typer av kategorier) för att dela upp intäkter ska företaget beakta hur information om företagets intäkter har redovisats för andra syften, däribland alla följande:

a) Upplysningar som lämnas vid sidan av de finansiella rapporterna (t.ex. i resultatrapporter, årsrapporter eller investerarpresentationer).

b) Information granskas regelbundet av den högste verkställande beslutsfattaren för utvärdering av de ekonomiska resultaten hos rörelsesegment.

c) Övriga upplysningar som liknar den typ av information som identifieras i punkt B88 a och b och som används av företaget eller användare av företagets finansiella rapporter för att bedöma företagets finansiella resultat eller fatta beslut om resursfördelning.

B89 Exempel på kategorier som kan vara lämpliga omfattar, men är inte begränsade till, följande:

a) Typ av vara eller tjänst (t.ex. större produktlinjer).

b) Geografisk region (t.ex. land eller region).

c) Marknad eller typ av kund (t.ex. statliga och icke statliga kunder).

d) Typ av avtal (t.ex. avtal om fast pris och avtal om tid och material).

e) Avtalets löptid (t.ex. kort- och långfristiga avtal).

f) Tidpunkt för överföring av varor eller tjänster (t.ex. intäkter från varor eller tjänster som överförs till kunder vid en tidpunkt och intäkter från varor eller tjänster som överförs över tid).

g) Försäljningskanaler (t.ex. varor som säljs direkt till kunder och varor som säljs via mellanhänder).

▼M52

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna standard och dess bilagor utgör en helhet. Bilagan har samma rättsverkan som övriga delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDE

C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare ska det lämna upplysning om detta.

▼M54

C1A I IFRS 16 *Leasingavtal*, utfärdad i januari 2016, ändrades punkterna 5, 97, B66 och B70. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼M55

C1B *Förtydliganden av IFRS 15* Intäkter från avtal med kunder, som utfärdades i april 2016, innebar att punkterna 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 och C7 ändrades, att punkt B57 ströks och att punkterna B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A och C8A lades till. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M52

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

▼M55

C2 Vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna i punkterna C3–C8A är

a) den första tillämpningsdagen inledningen av den rapportperiod då ett företag för första gången tillämpar denna standard, och

b) ett avslutat avtal ett avtal för vilket företaget har överfört samtliga varor eller tjänster som identifieras i enlighet med IAS 11 *Entreprenadavtal*, IAS 18 *Intäkter* och tillhörande tolkningar.

▼M52

C3 Ett företag ska tillämpa denna standard med hjälp av en av följande två metoder:

a) Retroaktivt för varje tidigare redovisad rapportperiod enligt IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*, med förbehåll för lösningarna i punkt C5.

b) Retroaktivt med den sammanlagda effekten av en första tillämpning av denna standard redovisad på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C8.

C4 Oaktat kraven i punkt 28 i IAS 8 behöver företaget när denna standard först tillämpas endast lämna kvantitativ information enligt punkt 28 f i IAS 8 för det räkenskapsår som närmast föregår det första räkenskapsår för vilket denna standard tillämpas (den ”närmast föregående perioden”) och endast om företaget tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 a. Ett företag får också lämna denna information för innevarande period eller för tidigare jämförbara perioder, men är inte skyldigt att göra detta.

▼M55

C5 Ett företag kan använda en eller flera av följande praktiska lösningar vid retroaktiv tillämpning av denna standard i enlighet med punkt C3 a:

a) För avslutade avtal behöver ett företag inte räkna om avtal som

i) inleds och avslutas inom samma årliga rapporteringsperiod, eller

ii) avslutats före den tidigaste period som redovisas.

b) För avslutade avtal med rörlig ersättning kan ett företag använda transaktionspriset vid den tidpunkt då avtalet avslutades i stället för att beräkna rörliga ersättningsbelopp under jämförande rapportperioder.

c) För avtal som ändrades före den tidigaste period som redovisas behöver ett företag inte retroaktivt räkna om avtalet för dessa avtalsändringar i enlighet med punkterna 20–21. Ett företag ska i stället ta hänsyn till den aggregerade effekten av alla ändringar som inträffar före den tidigaste period som redovisas när

i) uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden fastställs,

ii) transaktionspriset fastställs, och

iii) transaktionspriset allokeras till uppfyllda och ouppfyllda prestationsåtaganden.

d) För alla rapportperioder som redovisas före den första tillämpningsdagen behöver ett företag inte lämna upplysningar om det belopp av transaktionspriset som allokerats till återstående prestationsåtaganden och en förklaring om när företaget räknar med att redovisa sådana belopp som intäkter (se punkt 120).

▼M52

C6 För alla praktiska lösningar i punkt C5 som ett företag använder ska det tillämpa denna lösning konsekvent på alla avtal inom samtliga rapportperioder som redovisas. Dessutom ska företaget lämna upplysningar om alla följande uppgifter:

a) De lösningar som har använts.

b) En kvalitativ bedömning av den uppskattade effekten av tillämpningen av var och en av dessa lösningar så långt det är rimligen möjligt.

▼M55

C7 Om ett företag väljer att tillämpa denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b ska företaget redovisa den sammanlagda effekten av den första tillämpningen av denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller annan komponent i eget kapital, enligt vad som är tillämpligt) för det räkenskapsår som omfattar den första tillämpningsdagen. Enligt denna övergångsmetod kan ett företag välja att tillämpa denna standard retroaktivt endast på avtal som inte är avslutade avtal på den första tillämpningsdagen (t.ex. den 1 januari 2018 för ett företag vars räkenskapsår slutar den 31 december).

▼M55

C7A Ett företag som tillämpar denna standard retroaktivt i enlighet med punkt C3 b kan även använda den praktiska lösning som beskrivs i punkt C5 c antingen för

a) alla avtalsändringar som äger rum före den tidigaste period som redovisas, eller

b) alla avtalsändringar som äger rum före den första tillämpningsdagen.

Om ett företag använder denna praktiska lösning ska det tillämpa den konsekvent på alla avtal och lämna de upplysningar som krävs enligt punkt C6.

▼M52

C8 För rapportperioder som omfattar den första tillämpningsdagen ska ett företag lämna följande ytterligare upplysningar om denna standard tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt C3 b:

a) Det belopp som varje post i de finansiella rapporterna påverkas av under den aktuella rapportperioden genom tillämpningen av denna standard i stället för IAS 11, IAS 18 och tillhörande tolkningar som var i kraft före ändringen.

b) En förklaring av orsakerna till betydande förändringar som identifieras i C8 a.

▼M55

C8A Ett företag ska tillämpa *Förtydliganden av IFRS 15* (se punkt C1B retroaktivt i enlighet med IAS 8). När ändringarna tillämpas retroaktivt ska ett företag tillämpa ändringarna som om de hade ingått i IFRS 15 på den första tillämpningsdagen. Ett företag ska således inte tillämpa ändringarna på rapporteringsperioder eller avtal på vilka kraven i IFRS 15 inte ska tillämpas enligt punkterna C2–C8. Om ett företag i enlighet med punkt C3 b till exempel endast tillämpar IFRS 15 på avtal som på den första tillämpningsdagen inte är avslutade avtal ska företaget inte räkna om avslutade avtal på den första tillämpningsdagen för IFRS 15 för att beakta effekten av dessa ändringar.

▼M52

Hänvisningar till IFRS 9

C9 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska varje hänvisning till IFRS 9 i denna standard tolkas som en hänvisning till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering med undantag för vissa bestämmelser avseende säkringsredovisning*.

UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER

C10 Denna standard ersätter följande standarder:

a) IAS 11 *Entreprenadavtal*.

b) IAS 18 *Intäkter*.

c) IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*.

d) IFRIC 15 *Avtal om uppförande av fastighet*.

e) IFRIC 18 *Överföringar av tillgångar från kunder*.

f) SIC-31 *Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster*.

▼M54

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 16

Leasingavtal

SYFTE

1. I denna standard fastställs principer för redovisning, värdering, presentation och upplysningar om *leasingavtal*. Syftet är att säkerställa att *leasetagare* och *leasegivare* tillhandahåller relevant information på ett sätt som korrekt återger dessa transaktioner. Denna information ger användare av finansiella rapporter ett underlag för bedömningen av hur leasingavtal påverkar ett företags finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden.

2. Ett företag ska beakta *avtalsvillkoren* och alla relevanta uppgifter och omständigheter vid tillämpningen av denna standard. Ett företag ska tillämpa denna standard konsekvent för liknande avtal och under liknande omständigheter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Ett företag ska tillämpa denna standard på alla leasingavtal, inklusive leasingavtal för *nyttjanderätt* i *avtal om vidareuthyrning*, med undantag för:

a) leasingavtal som rör prospektering av mineraltillgångar, olje- och naturgasfyndigheter och andra liknande icke-förnybara naturtillgångar,

b) leasingavtal för biologiska tillgångar inom tillämpningsområdet för IAS 41 *Jord- och skogsbruk* som innehas av en leasetagare,

c) avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster som omfattas av IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster,*

d) licenser för immaterialrätt beviljade av en leasegivare inom tillämpningsområdet för IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder,* och

e) rättigheter som innehas av en leasetagare enligt licensavtal inom tillämpningsområdet för IAS 38 *Immateriella tillgångar* som avser sådant som filmer, videoinspelningar, pjäser, manuskript, patent och upphovsrätt.

4. En leasetagare kan, men måste inte, tillämpa denna standard på leasingavtal för immateriella tillgångar utöver dem som beskrivs i punkt 3 e.

UNDANTAG FRÅN REDOVISNING I RAPPORTEN ÖVER FINANSIELL STÄLLNING (PUNKTERNA B3–B8)

5. En leasetagare kan välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkterna 22–49 för:

a) *korttidsleasingavtal,* och

b) leasingavtal för vilka den *underliggande tillgången* har ett lågt värde (enligt beskrivningen i punkterna B3–B8).

6. Om en leasetagare väljer att inte tillämpa bestämmelserna i punkterna 22–49 för antingen korttidsleasingavtal eller leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde, ska leasetagaren redovisa de *leasingavgifter* som kopplas till leasingavtalen som en kostnad antingen linjärt över *leasingperioden* eller på något annat systematiskt sätt. Leasetagaren ska tillämpa en annan systematisk metod om denna metod bättre återspeglar mönstret för leasetagarens fördelar.

▼M54

7. Om en leasetagare redovisar korttidsleasingavtal genom att tillämpa punkt 6 ska leasetagaren enligt denna standard betrakta leasingavtalet som ett nytt leasingavtal om:

a) det sker en *ändring av leasingavtalet, eller*

b) leasingperioden på något sätt förändras (till exempel om leasetagaren utnyttjar ett alternativ som tidigare inte ingått i leasetagarens bestämning av leasingperioden).

8. Valet för korttidsleasingavtal ska göras för det underliggande tillgångsslaget som nyttjanderätten avser. Med en underliggande tillgångsslag avses en grupp underliggande tillgångar som har liknande beskaffenhet och användning i ett företags verksamhet. När det gäller leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde kan valet göras från avtal till avtal.

IDENTIFIERING AV ETT LEASINGAVTAL (PUNKTERNA B9–B33)

9. När ett avtal ingås ska ett företag bedöma om avtalet är, eller innehåller, ett leasingavtal. Ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal om avtalet överlåter rätten att under en viss period bestämma över användningen av en identifierad tillgång i utbyte mot ersättning. I punkterna B9–B31 ges riktlinjer för bedömningen av om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal.

10. En tidsperiod kan beskrivas med utgångspunkt i omfattningen av en identifierad tillgångs användning (till exempel det antal enheter som kommer att produceras av en utrustning).

11. Ett företag ska ompröva om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal endast om villkoren i avtalet ändras.

Särskiljande av komponenterna i ett avtal

12. För ett avtal som är, eller innehåller, ett leasingavtal ska ett företag redovisa varje komponent i leasingavtalet som ett leasingavtal separat från icke-leasingkomponenter i avtalet, om inte företaget tillämpar den praktiska lösningen i punkt 15. Vägledning om hur komponenterna i ett avtal särskiljs ges i punkterna B32–B33.

Leasetagaren

13. För ett avtal som innehåller en leasingkomponent och en eller flera ytterligare leasing- eller icke-leasingkomponenter, ska en leasetagare fördela ersättningen enligt avtalet till varje leasingkomponent baserat på förhållandet mellan det fristående priset för leasingkomponenten och det sammanlagda fristående priset för icke-leasingkomponenterna.

14. Förhållandet mellan det fristående priset för leasing- och icke-leasingkomponenter ska fastställas utifrån det pris leasegivaren, eller en liknande leverantör, skulle begära av ett företag för enbart komponenten, eller en liknande komponent. Om ett observerbart fristående pris inte finns lätt tillgängligt ska leasetagaren uppskatta det fristående priset genom att så långt det går utnyttja observerbar information.

▼**M54**

15. Som en praktisk lösning kan en leasetagare välja, per underliggande tillgångsslag, att inte skilja icke-leasingkomponenter från leasingkomponenter, och i stället redovisa varje leasingkomponent och alla tillhörande icke-leasingkomponenter som en enda leasingkomponent. En leasetagare ska inte tillämpa denna praktiska lösning på inbäddade derivat som uppfyller kriterierna i punkt 4.3.3 i IFRS 9 *Finansiella instrument*.

16. Om inte den praktiska lösningen i punkt 15 tillämpas ska en leasetagare redovisa icke-leasingkomponenterna genom att tillämpa andra gällande standarder.

Leasegivaren

17. För ett avtal som innehåller en leasingkomponent och en eller flera ytterligare leasing- eller icke-leasingkomponenter, ska en leasegivare fördela ersättningen i avtalet genom att tillämpa punkterna 73–90 i IFRS 15.

LEASINGPERIOD (PUNKTERNA B34–B41)

18. Ett företag ska fastställa leasingperioden som den icke uppsägningsbara leasingperioden, tillsammans med både:

a) perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja det alternativet, och

b) perioder som omfattas av en möjlighet att säga upp leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte att utnyttja det alternativet.

19. Vid bedömningen av om en leasetagare är rimligt säker på att utnyttja en möjlighet att förlänga ett leasingavtal, eller inte utnyttja en möjlighet att säga upp ett leasingavtal, ska ett företag beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ekonomiska incitament för leasetagaren att utnyttja möjligheten att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja möjligheten att säga upp leasingavtalet, enligt beskrivningen i punkterna B37–B40.

20. En leasetagare ska ompröva om en möjlighet till förlängning med rimlig säkerhet kommer att utnyttjas, eller om en möjlighet till uppsägning med rimlig säkerhet inte kommer att utnyttjas, om en betydelsefull händelse skulle inträffa eller omständigheterna på ett betydande sätt skulle förändras på ett sätt som:

a) är inom leasetagarens kontroll, och

b) påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet som inte ingick i bestämningen av leasingperioden, eller att inte utnyttja en möjlighet som ingick i bestämningen av leasingperioden (enligt beskrivningen i punkt B41).

21. Ett företag ska omvärdera leasingperioden om den icke uppsägningsbara leasingperioden förändras. Den icke uppsägningsbara perioden förändras till exempel om:

a) leasetagaren utnyttjar en möjlighet som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden,

b) leasetagaren inte utnyttjar en möjlighet som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden,

▼**M54**

c) en händelse inträffar som avtalsmässigt tvingar leasetagaren att utnyttja en möjlighet som tidigare inte ingått i företagets bestämning av leasingperioden, eller

d) en händelse inträffar som avtalsmässigt förbjuder leasetagaren att utnyttja en möjlighet som tidigare ingått i företagets bestämning av leasingperioden.

LEASETAGAREN

Redovisning

22. **Vid *inledningsdatumet* ska en leasetagare redovisa en nyttjanderätt och en leasingskuld.**

Värdering

Värdering vid anskaffningstillfället

Värdering av nyttjanderätten vid anskaffningstillfället

23. **Vid inledningsdatumet ska en leasetagare värdera nyttjanderätten till anskaffningsvärde.**

24. Kostnaden för nyttjanderätten ska omfatta följande:

a) den summa leasingskulden ursprungligen värderats till, enligt beskrivningen i punkt 26,

b) alla leasingavgifter som betalats vid eller före inledningsdatumet, efter avdrag för eventuella *förmåner* som mottagits *i samband med teckningen av leasingavtalet,*

c) leasetagarens eventuella *initiala direkta utgifter, och*

d) en uppskattning av leasetagarens kostnader för nedmontering och bortforsling av den underliggande tillgången, återställande av den plats där den befinner sig eller återställande av den underliggande tillgången till det skick som föreskrivs i leasingavtalets villkor, om inte dessa kostnader uppstår i samband med produktion av varor. Det är leasetagarens skyldighet att stå för dessa kostnader antingen vid inledningsdatumet eller som en följd av att den underliggande tillgången använts under en viss period.

25. Leasetagaren ska redovisa de kostnader som beskrivs i punkt 24 d som en del av anskaffningsvärdet för nyttjanderätten när leasetagaren ådrar sig en förpliktelse för dessa kostnader. En leasetagare tillämpar IAS 2 *Varulager* på kostnader som uppkommit under en viss period till följd av att nyttjanderätten utnyttjats för att producera varor under denna period. Åtaganden för sådana kostnader som omfattas av tillämpningsområdet för denna standard eller IAS 2 redovisas och värderas med tillämpning av IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

▼M54

Värdering av leasingskulden vid anskaffningstillfället

26. Vid inledningsdatumet ska en leasetagare värdera leasingskulden till nuvärdet av de leasingavgifter som inte betalats vid denna tidpunkt. Leasingavgifterna ska diskonteras med användning av *leasingavtalets implicita ränta*, om denna räntesats lätt kan fastställas. Om denna räntesats inte lätt kan fastställas ska leasetagaren använda *leasetagarens marginella låneränta*.

27. Vid inledningsdatumet ska de leasingavgifter som inkluderas i värderingen av leasingskulden omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte betalats före inledningsdatumet:

a) *fasta avgifter* (inklusive till sin substans fasta avgifter enligt beskrivningen i punkt B42), efter avdrag för eventuella förmåner i samband med tecknandet av leasingavtalet som ska erhållas,

b) *variabla leasingavgifter* som beror på ett index eller ett pris, initialt värderade med hjälp av index eller pris vid inledningsdatumet (enligt beskrivningen i punkt 28),

c) belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt *restvärdesgarantier,*

d) lösenpriset för en option att köpa om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja en sådan möjlighet (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkterna B37–B40), och

e) straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet.

28. Variabla leasingavgifter som beror på ett index eller ett pris enligt beskrivningen i punkt 27 b inkluderar, till exempel, betalningar kopplade till ett konsumentprisindex, betalningar kopplade till en referensränta (till exempel LIBOR) eller betalningar som varierar för att återspegla hyresnivåerna på marknaden.

Efterföljande värdering

Efterföljande värdering av nyttjanderätten

29. Efter inledningsdatumet ska en leasetagare värdera nyttjanderätten med tillämpning av en anskaffningsvärdemetod, såvida inte någon av de värderingsmodeller som beskrivs i punkterna 34 och 35 används.

Anskaffningsvärdemetod

30. För att tillämpa en anskaffningsvärdemetod ska en leasetagare värdera nyttjanderätten till anskaffningsvärde:

a) efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och eventuella ackumulerade nedskrivningar, och

b) med beaktande av justeringar för eventuell omvärdering av leasingskulden i enlighet med punkt 36 c.

31. En leasetagare ska tillämpa avskrivningsbestämmelserna i IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar* i avskrivningen av nyttjanderätten, i enlighet med bestämmelserna i punkt 32.

▼M54

32. Om leasingavtalet överför äganderätten till den underliggande tillgången till leasetagaren vid utgången av leasingperioden eller om anskaffningsvärdet för nyttjanderätten återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en option att köpa, ska leasetagaren skriva av nyttjanderätten från inledningsdatumet till slutet av den underliggande tillgångens *nyttjandeperiod*. I annat fall ska leasetagaren skriva av nyttjanderätten från inledningsdatumet, till den tidpunkt som inträffar tidigast av *nyttjandeperiodens* utgång och leasingperiodens utgång.

33. En leasetagare ska tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för att avgöra om det föreligger ett nedskrivningbehov för nyttjanderätten och redovisa eventuell nedskrivning som identifierats.

Andra värderingsmetoder

34. Om en leasetagare tillämpar metoden för verkligt värde i IAS 40 *Förvaltningsfastigheter* på sina förvaltningsfastigheter ska leasetagaren också tillämpa denna metod för verkligt värde på nyttjanderätt som uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter i IAS 40.

35. Om nyttjanderätten avser ett slag av materiella anläggningstillgångar för vilken leasetagaren tillämpar omvärderingsmetoden i IAS 16 kan leasetagaren välja att tillämpa denna omvärderingsmetod på all nyttjanderätt som avser detta slag av materiella anläggningstillgångar.

Efterföljande värdering av leasingskulden

36. Efter inledningsdatumet ska leasetagaren värdera leasingskulden genom att:

a) öka det redovisade värdet för att återspegla räntan på leasingskulden,

b) minska det redovisade värdet för att återspegla utbetalda leasingavgifter, och

c) omvärdera det redovisade värdet för att återspegla en eventuell omprövning eller ändring av leasingavtalet i enlighet med punkterna 39–46, eller för att återspegla ändrade till sin substans fasta avgifter (se punkt B42).

37. Räntan på leasingskulden för varje redovisningsperiod under leasingperioden ska vara det belopp som medför en fast räntesats för den under respektive period redovisade leasingskulden. Den fasta räntesatsen är den diskonteringsränta som beskrivs i punkt 26, eller i tillämpliga fall den ändrade diskonteringsränta som beskrivs i punkt 41, punkt 43 eller punkt 45 c.

38. Efter inledningsdatumet ska en leasetagare, såvida inte kostnaderna inkluderas i det redovisade värdet för en annan tillgång med tillämpning av andrastandarder, i resultatet redovisa både:

a) räntan på leasingskulden, och

b) de variabla leasingavgifter som inte inkluderas i värderingen av leasingskulden för den period under vilken den händelse eller det förhållande som ger upphov till dessa betalningar uppstår.

▼**M54**

Omprövning av leasingskulden

39. Efter inledningsdatumet ska en leasetagare tillämpa punkterna 40–43 för att omvärdera leasingskulden så att den återspeglar förändringar i leasingavgifterna. En leasetagare ska redovisa omvärderingsbeloppet för leasingskulden som en justering av nyttjanderätten. Om det redovisade värdet för nyttjanderätten skrivs ned till noll och det föreligger en ytterligare minskning i värderingen av leasingskulden ska en leasetagare dock redovisa eventuella kvarstående belopp för omvärderingen i resultatet.

40. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna med en ändrad diskonteringsränta om antingen:

a) leasingperioden förändras, enligt beskrivningen i punkterna 20–21. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna utifrån den ändrade leasingperioden, eller

b) om bedömningen av en option att köpa den underliggande tillgången förändras, med beaktande av de händelser och omständigheter som beskrivs i punkterna 20–21 avseende en option att köpa. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna så att de återspeglar ändringar i belopp som ska betalas enligt optionen att köpa.

41. När punkt 40 tillämpas ska en leasetagare fastställa den ändrade diskonteringsräntan som leasingavtalets implicita ränta för återstoden av leasingperioden om denna räntesats lätt kan fastställas, eller som leasetagarens marginella låneränta vid tidpunkten för omprövning, om leasingavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas.

42. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna om antingen:

a) de belopp som förväntas betalas ut enligt en restvärdesgaranti förändras. En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna så att de återspeglar ändringar i belopp som förväntas betalas enligt restvärdesgarantin.

b) de framtida leasingavgifterna förändras till följd av ändringar i ett index eller ett pris som används för att fastställa dessa avgifter, till exempel förändringar för att återspegla förändrade hyresnivåer på marknaden efter en utvärdering av marknadshyrorna. En leasetagare ska omvärdera leasingskulden för att återspegla de ändrade leasingavgifterna endast när det föreligger en förändring i kassaflödena (dvs. när justeringen av leasingavgifterna träder i kraft). En leasetagare ska fastställa de ändrade leasingavgifterna för återstoden av leasingperioden baserade på de ändrade avtalsenliga betalningarna.

43. Vid tillämpningen av punkt 42 ska en leasetagare använda en oförändrad diskonteringsränta, såvida inte förändringarna i leasingavgifterna är ett resultat av en ändrad rörlig ränta. Leasetagaren ska i så fall använda en ändrad diskonteringsränta som återspeglar förändringarna i räntan.

▼**M54**

Ändringar av leasingavtal

44. En leasetagare ska redovisa ändringar av leasingavtal som ett separat leasingavtal om både:

a) förändringen ökar leasingavtalets omfattning genom att nyttjanderätten för en eller flera underliggande tillgångar läggs till, och

b) ersättningen för leasingavtalet ökar med ett belopp som motsvarar det fristående priset för den ökade omfattningen och eventuella lämpliga justeringar till det fristående priset för att återspegla omständigheterna kring avtalet i fråga.

45. För en ändring av leasingavtalet som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska leasetagaren *vid ikraftträdandet av ändringen av leasingavtalet*:

a) fördela ersättningen i det ändrade avtalet enligt punkterna 13–16,

b) fastställa leasingperioden för det modifierade leasingavtalet enligt punkterna 18–19, och

c) omvärdera leasingskulden genom att diskontera de ändrade leasingavgifterna med en ändrad diskonteringsränta. Den ändrade diskonteringsräntan fastställs som leasingavtalets implicita ränta för återstoden av leasingperioden om denna räntesats lätt kan fastställas, eller som leasetagarens marginella låneränta vid ikraftträdandet av ändringen, om leasingavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas.

46. För en ändring av leasingavtalet som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska leasetagaren redovisa omvärderingen av leasingskulden genom att:

a) minska det redovisade värdet av nyttjanderätten för att återspegla det delvis eller helt uppsagda leasingavtalet för ändringar av leasingavtalet som minskar avtalets omfattning. Leasetagaren ska redovisa eventuella vinster eller förluster kopplade till det delvis eller helt uppsagda leasingavtalet i resultatet.

b) göra en motsvarande justering av nyttjanderätten för alla andra ändringar av leasingavtalet.

Presentation

47. En leasetagare ska antingen redovisa i rapporten över finansiell ställning eller lämna upplysningar i noterna om:

a) nyttjanderätt separat från andra tillgångar. Om en leasetagare inte redovisar nyttjanderätter separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren:

i) inkludera nyttjanderätter i samma post som den post där de motsvarande underliggande tillgångarna skulle ha redovisats om de ägdes, och

ii) ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa nyttjanderätter.

b) leasingskulder separat från övriga skulder. Om leasetagaren inte redovisar leasingskulder separat i rapporten över finansiell ställning ska leasetagaren ange vilka poster i rapporten över finansiell ställning som inkluderar dessa skulder.

▼M54

48. Kravet i punkt 47 a gäller inte nyttjanderätt som uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter, vilka ska redovisas som förvaltningsfastigheter i rapporten över finansiell ställning.

49. I rapporten över resultat och övrigt totalresultat ska en leasetagare redovisa räntekostnader för leasingskulden separat från avskrivningsbeloppen för nyttjanderätten. Räntekostnader för leasingskulden är en del av finansieringskostnaderna, som enligt punkt 82 b i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* ska redovisas separat i rapporten över resultat och övrigt totalresultat.

50. I rapporten över kassaflöden ska en leasetagare klassificera:

a) kontantbetalningar hänförliga till amortering av leasingskuldens kapitalbelopp inom finansieringsverksamheten,

b) kontantbetalningar hänförliga till räntedelen av leasingskulden genom att tillämpa bestämmelserna i IAS 7 *Rapport över kassaflöden* för räntebetalningar, och

c) avgifter för korttidsleasingavtal, avgifter för leasing av tillgångar av lågt värde och variabla leasingavgifter som inte ingår i värderingen av leasingskulden inom den löpande verksamheter.

Upplysningar

51. Syftet med upplysningarna är att leasetagare ska lämna information i noterna som, tillsammans med informationen i rapporten över finansiell ställning, rapporten över resultatet och rapporten över kassaflöden, ger användarna av finansiella rapporter ett underlag i deras bedömning av leasingavtalens effekt på leasetagarens finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Punkterna 52–60 innehåller bestämmelser om hur detta mål uppfylls.

52. En leasetagare ska lämna upplysningar om sina leasingavtal i en enda not eller ett separat avsnitt i de finansiella rapporterna. En leasetagare behöver dock inte upprepa information som redan lämnas på andra ställen i de finansiella rapporterna, förutsatt att information införlivas genom en hänvisning i den enda noten eller det separata avsnittet om leasingavtalen.

53. En leasetagare ska lämna upplysningar om följande belopp för rapportperioden:

a) avskrivningsbelopp för nyttjanderätter per underliggande tillgångsslag,

b) räntekostnad för leasingskulder,

c) den kostnad som avser korttidsleasingavtal redovisade med tillämpning av punkt 6. Denna kostnad behöver inte inkludera kostnader som avser leasingavtal där leasingperioden uppgår till en månad eller mindre.

d) den kostnad som avser leasing av tillgångar av lågt värde redovisade med tillämpning av punkt 6. Denna kostnad ska inte inkludera kostnaden som avser korttidsleasingavtal av tillgångar av lågt värde som omfattas av punkt 53 c.

▼**M54**

e) den kostnad som avser variabla leasingavgifter som inte inkluderas i värderingen av leasingskulder,

f) intäkter från vidareuthyrning av nyttjanderätt,

g) det totala kassautflödet för leasingavtal,

h) justeringar av tillkommande nyttjanderätter,

i) vinster eller förluster från sale and leaseback-transaktioner, och

j) det redovisade värdet för nyttjanderätter vid utgången av rapportperioden per underliggande tillgångsslag.

54. En leasetagare ska lämna de upplysningar som anges i punkt 53 i tabellformat, såvida inte ett annat format är lämpligare. De belopp som presenteras ska inkludera utgifter som en leasetagare har inkluderat i det redovisade värdet för en annan tillgång under rapportperioden.

55. En leasetagare ska upplysa om beloppet för sina åtaganden avseende korttidsleasingavtal redovisade med tillämpning av punkt 6 om portföljen för korttidsleasingavtal som leasetagaren förbundit sig till vid utgången av rapportperioden skiljer sig från den portfölj för korttidsleasingavtal för vilken upplysning om kostnad lämnats med tillämpning av punkt 53 c.

56. Om nyttjanderätter uppfyller definitionen av förvaltningsfastigheter ska en leasetagare tillämpa upplysningskraven i IAS 40. I så fall är en leasetagare inte skyldig att lämna upplysningarna i punkt 53 a, f, h eller j för dessa nyttjanderätter.

57. Om en leasetagare värderar nyttjanderätten till omvärderade belopp med tillämpning av IAS 16 ska leasetagaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 77 i IAS 16 för dessa nyttjanderätter.

58. En leasetagare ska lämna en löptidsanalys av leasingskulderna med tillämpning av punkterna 39 och B11 i IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar* separat från löptidsanalyserna för övriga finansiella skulder.

59. Förutom de upplysningar som krävs i punkterna 53–58 ska en leasetagare lämna ytterligare kvalitativa och kvantitativa upplysningar om sina leasingaktiviteter som är nödvändiga för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 (som beskrivs i punkt B48). Denna ytterligare information kan inkludera, men är inte begränsad till, information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma:

a) karaktären på leasetagarens leasingaktiviteter,

b) framtida kassaflöden som leasetagaren potentiellt kan exponeras för som inte återspeglas i värderingen av leasingskulden. Dessa inkluderar exponering hänförlig till

   i) variabla leasingavgifter (som beskrivs i punkt B49),

   ii) möjligheter till förlängningar och möjligheter till uppsägning (som beskrivs i punkt B50),

▼M54

iii) restvärdesgarantier (som beskrivs i punkt B51), och

iv) leasingavtal som ännu inte påbörjats men som leasetagaren är förbunden till.

c) begränsningar eller villkor som följer av leasingavtal, och

d) sale and leaseback-transaktioner (som beskrivs i punkt B52).

60. En leasetagare som redovisar korttidsleasingavtal eller leasing av tillgångar av lågt värde genom tillämpning av punkt 6 ska lämna upplysningar om detta.

LEASEGIVAREN

Klassificering av leasingavtal (punkterna B53–B58)

61. En leasegivare ska klassificera varje leasingavtal som antingen *operationellt leasingavtal* eller som *ett finansiellt leasingavtal.*

62. Ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal om avtalet innebär att de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt överförs. Ett leasingavtal klassificeras som operationellt om de ekonomiska fördelar och ekonomiska risker som förknippas med ägandet av en underliggande tillgång i allt väsentligt inte överförs.

63. Om ett leasingavtal är finansiellt eller operationellt beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets civilrättsliga form. Nedan följer några exempel på situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal klassificeras som finansiellt:

a) äganderätten till den underliggande tillgången överförs till leasetagaren när leasingavtalet löpt ut,

b) leasetagaren har möjlighet att köpa den underliggande tillgången till ett pris som förväntas understiga det *verkliga värdet* med ett så stort belopp att det vid *avtalets tecknande* framstår som rimligt säkert att möjligheten kommer att utnyttjas,

c) leasingperioden omfattar större delen av den underliggande tillgångens *ekonomiska livslängd* även om äganderätten inte övergår,

d) vid startdatumet uppgår nuvärdet av leasingavgifterna i allt väsentligt uppgick till den underliggande tillgångens verkliga värde, och

e) den underliggande tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda den utan att väsentliga ändringar görs.

64. Exempel på andra situationer som enskilt eller tillsammans också kan leda till att ett leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är:

a) om leasetagaren kan säga upp avtalet i förtid bärs de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen av leasetagaren,

b) vinster och förluster hänförliga till förändringar av det verkliga värdet av objektets restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften motsvarande större delen av försäljningspriset vid slutet av leasingperioden), och

▼M54

c) leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

65. Exemplen och indikationerna i punkterna 63–64 är inte alltid avgörande. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar förknippas med ägandet av en underliggande tillgång till leasetagaren, klassificeras leasingavtalet som operationellt. Exempelvis kan detta vara fallet om äganderätten till en underliggande tillgång överförs när leasingavtalet löper ut mot en rörlig ersättning som motsvarar det verkliga värdet vid denna tidpunkt, eller om det finns variabla leasingavgifter, som leder till att de risker och fördelar som förknippas med ägandet i allt väsentligt inte överförts av leasegivaren.

66. Leasingavtalet klassificeras vid startdatumet och omprövas endast vid en ändring av leasingavtalet. Förändringar i bedömningar (exempelvis förändringar i bedömningar av den ekonomiska livslängden eller den underliggande tillgångens restvärde) eller förändrade omständigheter (exempelvis att leasetagaren inte har uppfyllt de avtalade betalningsvillkoren) resulterar emellertid inte i en ny klassificering av ett leasingavtal i redovisningssyfte.

Finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering

67. Vid inledningsdatumet ska en leasegivare redovisa tillgångar som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal i sin rapport över finansiell ställning och redovisa dem som fordran till ett belopp som motsvarar *nettoinvesteringen i leasingavtalet.*

Värdering vid anskaffningstillfället

68. Leasegivaren ska använda leasingavtalets implicita ränta för att värdera nettoinvesteringen i leasingavtalet. Vid en eventuell vidareuthyrning, om vidareuthyrningsavtalets implicita ränta inte lätt kan fastställas, får en mellanliggande leasegivare använda den diskonteringsränta som används för huvudleasingavtalet (justerad för eventuella direkta utgifter förknippade med vidareuthyrningen) för att värdera nettoinvesteringen i vidareuthyrningen.

69. Initiala direkta utgifter, förutom de som åsamkas av tillverkare eller återförsäljare, inkluderas i den initiala värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet och minskar det belopp som intäktsförs under leasingperioden. Leasingavtalets implicita ränta definieras på ett sådant sätt att de direkta utgifterna automatiskt inkluderas i nettoinvesteringen i leasingavtalet; det finns ingen anledning att lägga till dem separat.

Initial värdering av leasingavgifter inkluderade i nettoinvesteringen i leasingavtalet

70. Vid inledningsdatumet ska de leasingavgifter som inkluderas i värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet omfatta följande betalningar för rätten att använda den underliggande tillgången under leasingperioden, som inte erhållits före inledningsdatumet:

a) fasta avgifter (inklusive till sin substans fasta avgifter som beskrivs i punkt B42), med avdrag för eventuella förmåner i samband med teckning av leasingavtal.

▼**M54**

b) variabla leasingavgifter som beror på ett index eller ett pris, initialt värderade med hjälp av det index eller det pris som gällde vid inledningsdatumet,

c) eventuell restvärdesgaranti som tillhandahålls leasegivaren av leasetagaren, en till leasetagaren närstående part eller en tredje part som inte är relaterad till leasegivaren och som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna,

d) lösenpriset för en köpmöjlighet om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten (bedöms med beaktande av de faktorer som beskrivs i punkt B37), och

e) straffavgifter som utgår vid uppsägning av leasingavtalet, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet.

Tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare

71. Vid inledningsdatumet ska en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare för varje finansiellt leasingavtal redovisa:

a) intäkter som uppgår till det verkliga värdet på den underliggande tillgången eller, om det är lägre, nuvärdet av de leasingavgifter som tillfaller leasegivaren, diskonterade med en marknadsränta,

b) försäljningskostnaden som uppgår till anskaffningsvärdet, eller det redovisade värdet om de är olika, för den underliggande tillgången med avdrag för nuvärdet av det *ej garanterade restvärdet,* och

c) vinst eller förlust vid försäljning (som uppgår till skillnaden mellan intäkter och kostnader för försäljning) i enlighet med sin policy för direkt försäljning för vilken IFRS 15 gäller. En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska redovisa försäljningsvinsten eller förlusten från ett finansiellt leasingavtal vid inledningsdatumet, oavsett om leasegivaren överför den underliggande tillgången enligt IFRS 15.

72. Tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa en tillgång. Ett finansiellt leasingavtal där en tillverkare eller återförsäljare är leasegivare ger upphov till en vinst eller förlust motsvarande den som uppstår vid en direkt försäljning baserad på normala försäljningspriser och rabatter i enlighet med de principer som företaget tillämpar vid rena försäljningar av den underliggande tillgången, och med beaktande av relevanta mängd- och handelsrabatter.

73. Tillverkare och återförsäljare som är leasegivare erbjuder ibland artificiellt låga räntor för att attrahera kunder. En användning av en sådan ränta skulle resultera i att leasegivaren redovisar en alltför stor del av den totala inkomsten från transaktionen vid inledningsdatumet. Om leasingavtalet stipulerar en artificiellt låg ränta ska tillverkaren eller återförsäljaren begränsa vinsten från försäljningen till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta hade debiterats.

▼M54

74. En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska redovisa de utgifter som uppkommer när ett finansiellt leasingavtal ingås som kostnad vid inledningsdatumet, eftersom de i huvudsak hänger samman med tillverkarens eller säljarens intjänade vinst vid försäljningen. Tillverkares och återförsäljares utgifter i samband med ingående av ett finansiellt leasingavtal inkluderas inte i definitionen av initiala direkta utgifter och de är därför exkluderade från nettoinvesteringen i leasingavtalet.

Efterföljande värdering

75. En leasegivare ska redovisa den finansiella intäkten över leasingperioden på ett sätt som ger en jämn förräntning av leasegivarens nettoinvestering i leasingavtalet.

76. En leasegivare har för avsikt att fördela den finansiella intäkten över leasingperioden på ett systematiskt och rationellt sätt. En leasegivare ska räkna av leasingavgifterna för perioden mot *bruttoinvesteringen i leasingavtalet* för att minska både kapitalbelopp och *ej intjänade finansiella intäkter*.

77. En leasegivare ska tillämpa bestämmelserna i IFRS 9, om borttagande från rapporten över finansiell ställning och nedskrivningar, på nettoinvesteringen i leasingavtalet. En leasegivare ska regelbundet ompröva det beräknade, ej garanterade restvärde som använts vid beräkningen av bruttoinvesteringen i leasingavtalet. Om det beräknade, ej garanterade restvärdet har minskat ska leasegivaren omedelbart ändra fördelningen av inkomsten över leasingperioden och redovisa minskningar avseende upplupna belopp.

78. En leasegivare som klassificerar en tillgång enligt ett finansiellt leasingavtal 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* ska redovisa tillgången i enlighet med den standarden.

Ändringar av leasingavtal

79. En leasegivare ska redovisa en ändring i ett finansiellt leasingavtal som ett separat leasingavtal om:

a) förändringen ökar leasingavtalets räckvidd genom att nyttjanderätten för en eller flera underliggande tillgångar läggs till, och

b) ersättningen enligt leasingavtalet ökar med ett belopp som motsvarar det fristående priset för den ökade omfattningen och eventuella lämpliga justeringar till det fristående priset för att återspegla omständigheterna kring avtalet i fråga.

80. Vid ändringar i finansiella leasingavtal som inte redovisas som ett separat leasingavtal ska en leasegivare redovisa ändringarna enligt följande:

a) om leasingavtalet skulle ha klassificerats som operationellt om ändringen hade trätt i kraft vid startdatumet ska leasegivaren

i) redovisa ändringen av leasingavtalet som ett nytt leasingavtal från ändringens ikraftträdande, och

▼M54

ii) värdera det redovisade värdet för den underliggande tillgången som nettoinvesteringen i leasingavtalet omedelbart före ikraftträdandet av ändringen.

b) annars ska i leasegivaren tillämpa bestämmelserna i IFRS 9.

Operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

81. En leasegivare ska redovisa leasingavgifter från operationella leasingavtal som inkomst antingen linjärt eller på något annat systematiskt sätt. Leasegivaren ska tillämpa ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur fördelarna från användningen av den underliggande tillgången minskar.

82. En leasegivare ska redovisa kostnader, inklusive avskrivningar, som uppkommer vid intjäning av leasingintäkterna då de uppstår.

83. En leasegivare ska lägga till de initiala direkta utgifter som uppkommer då ett operationellt leasingavtal ingås till den underliggande tillgångens redovisade värde och kostnadsföra dessa över leasingperioden enligt samma systematik som leasingintäkten.

84. Principen för avskrivning av avskrivningsbara underliggande tillgångar till operationella leasingavtal ska överensstämma med leasegivarens normala avskrivningsprinciper för liknande tillgångar. En leasegivare ska beräkna avskrivning enligt IAS 16 och IAS 38.

85. En leasegivare ska tillämpa IAS 36 för att avgöra om en underliggande tillgång till ett operationellt leasingavtal har minskat i värde och redovisa eventuella nedskrivningsbehov som identifierats.

86. En leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare redovisar inte någon försäljningsvinst då ett operationellt leasingavtal ingås, eftersom detta inte är att jämställa med en försäljning.

Ändringar av leasingavtal

87. En leasegivare ska redovisa ändringar i operationella leasingavtal som ett nytt leasingavtal från ikraftträdandet av ändringen, och beakta eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter kopplade till det ursprungliga leasingavtalet som en del av leasingavgifterna för det nya leasingavtalet.

Presentation

88. En leasegivare ska redovisa underliggande tillgångar till operationella leasingavtal i sin rapport över finansiell ställning enligt dessa underliggande tillgångars karaktär.

Upplysningar

89. Syftet med upplysningarna är att leasegivare ska lämna information i noterna som, tillsammans med informationen i rapporten över finansiell ställning, rapporten över resultatet och rapporten över kassaflöden, ger användarna av finansiella rapporter ett underlag i deras bedömning av leasingavtalens effekt på leasegivarens finansiella ställning, finansiella resultat och kassaflöden. Punkterna 90–97 förtydligarkraven på hur detta mål uppfylls.

▼**M54**

90. En leasegivare ska lämna upplysningar om följande belopp för rapportperioden:

a) för finansiella leasingavtal:

i) vinst eller förlust vid försäljning,

ii) finansiella intäkter från nettoinvesteringen i leasingavtalet, och

iii) intäkter kopplade till variabla leasingavgifter som inte omfattas av värderingen av nettoinvesteringen i leasingavtalet.

b) för operationella leasingavtal, leasingintäkter, med separata upplysningar om intäkter kopplade till variabla leasingavgifter som inte beror på ett index eller en räntesats.

91. En leasegivare ska lämna de upplysningar som anges i punkt 90 i tabellformat, såvida inte ett annat format är lämpligare.

92. En leasegivare ska lämna de kompletterande kvalitativa och kvantitativa uppgifter om sina leasingverksamheter som är nödvändiga för att förverkliga syftet med upplysningarna i punkt 89. Dessa kompletterande uppgifter inkluderar, men är inte begränsade till, information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma:

a) karaktären på leasegivarens leasingaktiviteter, och

b) hur leasegivaren hanterar den risk som är förknippad med eventuella rättigheter som bevaras i underliggande tillgångar. En leasegivare ska särskilt ange sin riskhanteringsstrategi för de rättigheter som behålls i underliggande tillgångar, inklusive eventuella åtgärder för att minska dessa risker. Sådana åtgärder kan till exempel omfatta återköpsavtal, restvärdesgarantier eller variabla leasingavgifter att utnyttja vid överskridande av angivna gränser.

Finansiella leasingavtal

93. En leasegivare ska lämna en kvalitativ och kvantitativ förklaring av betydande förändringar i det redovisade värdet av nettoinvesteringen i finansiella leasingavtal.

94. En leasegivare ska lämna en löptidsanalys för fordringar avseende leasingavgifter, som visar odiskonterade betalningar för leasingavgifter som ska erhållas på årsbasis för åtminstone de första fem åren och som ett totalt belopp för de återstående åren. En leasegivare ska stämma av de odiskonterade leasingavgifterna mot nettoinvesteringen i leasingavtalet. Avstämningen ska identifiera ej intjänade finansiella intäkter kopplade till leasingfordringar och eventuella diskonterade ej garanterade restvärden.

Operationella leasingavtal

95. För materiella anläggningstillgångar som omfattas av ett operationellt leasingavtal ska en leasegivare tillämpa upplysningskraven i IAS 16. Vid tillämpningen av upplysningskraven i IAS 16 ska en leasegivare dela upp varje tillgångsslag av materiella anläggningstillgångar i tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal och tillgångar som inte omfattas av operationella leasingavtal. En leasegivare ska därför även lämna de uppgifter som krävs enligt IAS 16 för tillgångar som är föremål för ett operationellt leasingavtal (per underliggande tillgångsslag) separat från ägda tillgångar som innehas och används av leasegivaren.

▼M54

96. En leasegivare ska tillämpa upplysningskraven i IAS 36, IAS 38, IAS 40 och IAS 41 på tillgångar som omfattas av operationella leasingavtal.

97. En leasegivare ska lämna en löptidsanalys för leasingavgifterna, med odiskonterade betalningar för leasingavgifter som ska erhållas på årsbasis för åtminstone de första fem åren och som ett totalt belopp för de återstående åren.

SALE AND LEASEBACK-TRANSAKTIONER

98. Om ett företag (säljaren/leasetagaren) överför en tillgång till ett annat företag (köparen/leasegivaren) och leasar tillbaka tillgången från köparen/leasegivaren, ska både säljaren/leasetagaren och köparen/leasegivaren redovisa överföringsavtalet och leasingavtalet genom att tillämpa punkterna 99–103.

Bedömning av om överföringen av tillgången är en försäljning

99. För att fastställa om överföringen av en tillgång ska redovisas som en försäljning av tillgången ska ett företag tillämpa bestämmelserna i IFRS 15 om när ett prestationsåtagande är uppfyllt.

Överföringen av tillgången är en försäljning

100. Om överföringen av en tillgång som görs av säljaren/leasetagaren uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning av tillgången ska:

a) säljaren/leasetagaren värdera den nyttjanderätt som härrör från leaseback-transaktionen till andelen av det tidigare redovisade värdet av tillgången som hänför sig till nyttjanderätten som bibehålls av säljaren/leasetagaren. Säljaren/leasetagaren ska därför endast redovisa eventuell vinst eller förlust som avser de rättigheter som överförts till köparen/leasegivaren.

b) köparen/leasegivaren ska redovisa köpet av tillgången med tillämpning av gällande standarder och leasingavtalet med tillämpning av bestämmelserna om redovisning hos leasegivare i denna standard.

101. Om det verkliga värdet av ersättningen för försäljningen av en tillgång inte motsvarar tillgångens verkliga värde, eller om betalningarna för leasingavtalet inte är marknadsmässiga, ska ett företag göra följande justeringar för att beräkna försäljningsintäkternas till verkligt värde:

a) alla villkor som understiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som förskottsbetalningar på leasingavgifter, och

b) alla villkor som överstiger vad som är marknadsmässigt ska redovisas som ytterligare finansiering från köparen/leasegivaren till säljaren/leasetagaren.

102. Företaget ska beräkna eventuella justeringar som krävs enligt punkt 101 baserat på det som är lättast att fastställa av:

a) skillnaden mellan det verkliga värdet av ersättningen för försäljningen och det verkliga värdet för tillgången, och

▼M54

b) skillnaden mellan nuvärdet av de avtalsenliga betalningarna för leasingavtalet och nuvärdet av de marknadsmässiga betalningarna för leasingavtalet.

Överföringen av tillgången är inte en försäljning

103. Om överföringen av en tillgång som görs av säljaren/leasetagaren inte uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning av tillgången ska:

a) säljaren/leasetagaren fortsätta att redovisa den överförda tillgången och redovisa en finansiell skuld som motsvarar överföringsintäkterna. IFRS 9 ska tillämpas vid redovisningen av den finansiella skulden.

b) köparen/leasegivaren inte redovisa den överförda tillgången. Köparen/leasegivaren ska redovisa en finansiell tillgång motsvarande överföringsintäkterna. IFRS 9 ska tillämpas vid redovisningen av den finansiella tillgången.

Bilaga A

Definitioner

Standarden och dess bilaga utgör en enhet.

inledningsdatum för leasingavtalet (inledningsdatumet)	Det datum då en **leasegivare** gör en **underliggande tillgång** tillgänglig för användning av en **leasetagare**.
ekonomisk livslängd	Antingen den period under vilken en tillgång förväntas vara ekonomiskt användbar för en eller flera användare eller antalet produktionsenheter eller liknande som förväntas erhållas från en tillgång av en eller flera användare.
ikraftträdande av ändringen	Det datum då parterna enas om en **ändring av leasingavtalet.**
verkligt värde	Vid tillämpning av bestämmelserna om redovisning hos **leasegivare** i denna standard, det belopp för vilket en tillgång kan överlåtas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.
finansiella leasingavtal	Ett **leasingavtal** vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av en **underliggande tillgång** i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.
fasta betalningar	Betalningar som görs av en **leasetagare** till en **leasegivare** för nyttjanderätten av en **underliggande tillgång** under **leasingperioden**, exklusive **variabla leasingavgifter**.

▼**M54**

bruttoinvesteringen i ett leasingavtal	Summan av a) de **leasingavgifter** som enligt ett **finansiellt leasingavtal** tillfaller **leasegivaren**, och b) eventuellt **ej garanterat restvärde** som tillfaller leasegivaren.
leasingavtalets början (startdatumet)	Den tidpunkt när **leasingavtalet** är daterat eller den tidigare tidpunkt då parterna har ett åtagande gentemot varandra avseende leasingavtalets väsentliga villkor.
initiala direkta utgifter	Merkostnader för **leasingavtal** som inte skulle ha uppkommit om ett leasingavtal inte hade ingåtts, med undantag för kostnader som tillverkare eller **återförsäljare** har ådragit sig samband med **finansiella leasingavtal**.
leasingavtalets implicita ränta	Den ränta som resulterar i att nuvärdet av a) **leasingavgifterna** och b) **ej garanterat restvärde** motsvarar summan av i) det **verkliga värdet** av den **underliggande tillgången** och ii) leasegivarens eventuella **initiala direkta utgifter**.
leasingavtal	Ett avtal, eller en del av ett avtal, som överlåter nyttjanderätt för en tillgång (den **underliggande tillgången**) för en viss tid i utbyte mot ersättning.
förmåner i samband med teckning av leasingavtal	Betalningar som görs av en **leasegivare** till en **leasetagare** i samband med ett **leasingavtal**, eller en leasegivares återbetalning eller övertagande av en leasetagares kostnader.
ändring av leasingavtal	En ändring i omfattningen av ett **leasingavtal**, eller av ersättningen för ett leasingavtal som inte ingick i avtalets ursprungliga villkor (till exempel ett tillägg till eller en uppsägning av nyttjanderätten för en eller flera **underliggande tillgångar**, eller en förlängning eller förkortning av den avtalsenliga **leasingperioden**).

▼**M54**

leasingavgifter	Betalningar som görs av en **leasetagare** till en **leasegivare** avseende nyttjanderätten för en **underliggande tillgång** under **leasingperioden,** vilka omfattar följande: a) **fasta betalningar** (inklusive till sin substans fasta avgifter), med avdrag för eventuella **förmåner i samband med teckningen av leasingavtalet.** b) **variabla leasingavgifter** som beror på ett index eller en räntesats. c) lösenpriset för en möjlighet att köpa om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten, och d) straffavgifter som utgår vid uppsägning av **leasingavtalet**, om leasingperioden återspeglar att leasetagaren kommer att utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet. För leasetagaren inkluderar leasingavgifterna även belopp som förväntas betalas ut av leasetagaren enligt **restvärdesgarantier.** Leasingavgifterna inkluderar inte betalningar för icke-leasingkomponenter i ett avtal, såvida inte leasetagaren väljer att kombinera icke-leasingkomponenter med en leasingkomponent och redovisa dem som en enda komponent i leasingavtalet. För leasegivaren inkluderar leasingavgifterna även eventuella restvärdesgarantier som tillhandahålls leasegivaren av leasetagaren, en till leasetagaren närstående part eller en från leasegivaren fristående tredje part som har finansiella förutsättningar att infria de avtalade förpliktelserna. Leasingavgifterna inkluderar inte betalningar för icke-leasingkomponenter.
leasingperiod	Den icke uppsägningsbara period under vilken en **leasetagare** har nyttjanderätt för en **underliggande tillgång**, tillsammans med både: a) perioder som omfattas av en möjlighet att förlänga **leasingavtalet** om leasetagaren är rimligt säker på att utnyttja den möjligheten, och b) perioder som omfattas av en möjlighet att säga upp leasingavtalet om leasetagaren är rimligt säker på att inte att utnyttja den möjlighet.
leasetagare	Ett företag som erhåller nyttjanderätten för en **underliggande tillgång** under en viss tid i utbyte mot ersättning.
leasetagarens marginella upplåningsränta	Den räntesats som en **leasetagare** skulle behöva betala för en finansiering genom lån under en motsvarande period, och med motsvarande säkerhet, för **nyttjanderätten** av en tillgång i en liknande ekonomisk miljö.

▼**M54**

leasegivare	Ett företag som erbjuder rätten att använda en **underliggande tillgång** under en viss tid i utbyte mot ersättning.
nettoinvestering i ett leasingavtal	**Bruttoinvesteringen i ett leasingavtal** diskonterat till **leasingavtalets implicita ränta.**
operationellt leasingavtal	**Leasingavtal** vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av en **underliggande tillgång** i allt väsentligt inte överförs från leasegivaren till leasetagaren.
leasingavgifter under tillkommande leasingperioder	Betalningar som ska göras av en **leasetagare** till en **leasegivare** för nyttjanderätten av en **underliggande tillgång** under perioder som omfattas av möjligheten att förlänga eller säga upp ett **leasingavtal** som inte ingår i **leasingperioden**.
upplåtelseperiod	Den sammanlagda tidsperiod under vilken en tillgång används för att fullgöra ett avtal med en kund (inklusive perioder som inte hänger samman).
restvärdesgaranti	En garanti gentemot en **leasegivare** från en part som inte är närstående leasegivaren för att värdet (eller del av värdet) av en **underliggande tillgång** i slutet av **leasingavtalet** kommer att uppgå till åtminstone ett visst belopp.
nyttjanderätt	En tillgång som representerar en **leasetagares** nyttjanderätt för en **underliggande tillgång** under **leasingperioden.**
korttidsleasingavtal	Ett **leasingavtal** som, vid **inledningsdatumet**, har en **leasingperiod** på 12 månader eller mindre. Ett leasingavtal som innehåller en köpmöjlighet är inte ett korttidsleasingavtal.
avtal om vidareuthyrning	En transaktion genom vilken en **underliggande tillgång** vidareuthyrs av en **leasetagare** (”mellanliggande leasegivare”) till en tredje part, och **leasingavtalet** (”huvudleasingavtalet”) mellan huvudleasegivaren och leasetagaren fortsätter att gälla.
underliggande tillgång	En tillgång som är föremål för ett **leasingavtal**, för vilken nyttjanderätten tillhandahållits av en **leasegivare** till en **leasetagare**.
ej intjänade finansiella intäkter	Skillnaden mellan: a) **bruttoinvesteringen i ett leasingavtal**, och b) **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**.

▼M54

ej garanterat restvärde	Den del av den **underliggande tillgångens** restvärde som vid försäljning tillfaller **leasegivaren** och som inte är garanterat, eller som endast är garanterat av en till leasegivaren närstående part.
variabla leasingavgifter	Den del av betalningarna från en **leasetagare** till en **leasegivare** för nyttjanderätten av en **underliggande tillgång** under **leasingperioden** som varierar på grund av nya fakta eller förändrade omständigheter som inträffar efter **inledningsdatumet**, utöver tidseffekten.

Villkor definierade i andra standarder som används i denna standard med samma innebörd

avtal	Ett avtal mellan två eller flera parter som skapar verkställbara rättigheter och skyldigheter.
nyttjandeperiod	Den period under vilken en tillgång förväntas vara tillgänglig för användning av ett företag, eller antalet produktionsenheter eller liknande som förväntas erhållas från en tillgång av ett företag.

Bilaga B

Vägledning vid tillämpning

Standarden och dess bilaga utgör en enhet. Den beskriver tillämpningen av punkterna 1–103 och har samma ställning som andra delar av standarden.

Portföljansats

B1 Denna standard specificerar redovisningen av enskilda leasingavtal. Som en praktisk lösning kan ett företag dock tillämpa denna standard på en portfölj av leasingavtal med liknande egenskaper om företaget rimligen förväntar sig att effekten på de finansiella rapporterna av att tillämpa denna standard på portföljen inte väsentligt skulle skilja sig från om denna standard tillämpades på de individuella leasingavtalen inom portföljen. Vid redovisning av en portfölj ska företaget använda uppskattningar och bedömningar som återspeglar portföljens storlek och sammansättning.

Kombinerade avtal

B2 Vid tillämpningen av denna standard ska ett företag kombinera två eller flera avtal som ingås samtidigt eller nästan samtidigt med samma motpart (eller närstående parter till motparten) och ska redovisa avtalen som ett enda avtal om ett eller flera av följande kriterier är uppfyllda:

a) avtalen förhandlas fram som ett paket med ett övergripande kommersiellt mål som inte kan förstås om inte avtalen beaktas tillsammans.

b) det ersättningsbelopp som ska betalas enligt ett avtal beror på priset eller prestationen i det andra avtalet, eller

▼M54

c) nyttjanderätten för underliggande tillgångar som överlåts i avtalen (eller en viss nyttjanderätt för de underliggande tillgångarna som överlåts i vart och ett av avtalen) bildar en enda leasingavtalskomponent som beskrivs i punkt B32.

Undantag från redovisning i rapporten över finansiell ställning: leasingavtal för vilka den underliggande tillgången är av lågt värde (punkterna 5–8)

B3 Med undantag av vad som anges i punkt B7 tillåter denna standard att en leasetagare tillämpar punkt 6 för att redovisa leasingavtal där den underliggande tillgången är av lågt värde. En leasetagare ska bedöma värdet av en underliggande tillgång baserat på värdet för tillgången när den är ny, oavsett den leasade tillgångens värde.

B4 Bedömningen av om en underliggande tillgång är av lågt värde utförs på en absolut grund. Leasing av tillgångar av lågt värde kvalificerar för att redovisas på det sätt som anges i punkt 6 oavsett om dessa leasingavtal är väsentliga för leasetagaren. Bedömningen påverkas inte av storleken, karaktären eller omständigheterna kring leasingtagaren. Därför förväntas olika leasetagare nå samma slutsatser avseende om en viss underliggande tillgång är av lågt värde.

B5 En underliggande tillgång kan vara av lågt värde endast om:

a) leasetagaren kan utnyttja den underliggande tillgången på egen hand eller tillsammans med andra resurser som finns lättillgängliga för leasingtagaren, och

b) den underliggande tillgången inte är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, andra tillgångar.

B6 Ett leasingavtal för en underliggande tillgång betraktas inte som leasing av tillgångar av lågt värde om tillgången till sin natur är sådan att den när den är ny normalt inte är av lågt värde. Leasingavtal för bilar skulle till exempel inte betraktas som leasing av tillgångar av lågt värde eftersom en ny normalt inte skulle vara av lågt värde.

B7 Om en leasetagare vidareuthyr en tillgång, eller förväntas vidareuthyra en tillgång, betraktas huvudleasingavtalet inte som en leasing av tillgångar av lågt värde.

B8 Exempel på underliggande tillgångar av lågt värde kan vara bärbara och stationära datorer, mindre kontorsmöbler och telefoner.

Identifiering av leasingavtal (punkterna 9–11)

B9 För att bedöma om ett avtal överlåter rätten att bestämma över användningen av en identifierad tillgång (se punkterna B13–B20) under en viss period ska ett företag bedöma om kunden, under hela upplåtelseperioden, har

a) rätt till väsentligen alla de ekonomiska fördelar som uppkommer genom användning av den identifierade tillgången (som beskrivs i punkterna B21–B23), och

b) rätt att styra användningen av den identifierade tillgången (som beskrivs i punkterna B24–B30).

▼**M54**

B10 Om kunden har rätt att bestämma över användningen av en identifierad tillgång under endast en del av avtalsperioden innehåller avtalet ett leasingavtal för den delen av perioden.

B11 Ett avtal om mottagande av varor eller tjänster kan ingås av ett samarbetsarrangemang, eller på ett samarbetsarrangemangs vägnar, enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*. I detta fall betraktas samarbetsarrangemanget som kunden i avtalet. Vid bedömningen av om ett sådant avtal innehåller ett leasingavtal ska därför ett företag bedöma om samarbetsarrangemanget har bestämmanderätt över användningen av en identifierad tillgång under upplåtelseperioden.

B12 Ett företag ska bedöma om ett avtal innehåller ett leasingavtal för varje potentiell särskiljbar leasingkomponent. Punkt B32 ger vägledning om särskiljbara leasingkomponenter.

Identifierad tillgång

B13 En tillgång identifieras vanligtvis genom att den uttryckligen specificeras i ett avtal. En tillgång kan dock även identifieras genom att specificeras implicit när den blir tillgänglig för användning av kunden.

Substantiella rättigheter att byta ut tillgången

B14 Även om en tillgång är specificerad, har kunden inte nyttjanderätt till en identifierad tillgång om leverantören har den substantiella rättigheten att byta ut tillgången under hela upplåtelseperioden. En leverantörs rätt att byta ut en tillgång är substantiell endast om följande förutsättningar existerar:

a) leverantören har praktisk möjlighet att ersätta tillgången med en alternativ tillgång under hela upplåtelseperioden (kunden kan till exempel inte hindra leverantören från att byta ut tillgången och alternativa tillgångar finns lättillgängliga för leverantören eller kan anskaffas av leverantören inom en rimlig tid), och

b) leverantören skulle tjäna ekonomiskt på att utnyttja sin rätt att byta ut tillgången (dvs. de ekonomiska fördelar som förknippas med utbytet av tillgången förväntas överstiga kostnaderna för att byta ut den).

B15 Om leverantören har en rättighet eller skyldighet att byta ut tillgången endast på eller efter ett visst datum eller vid en angiven händelse är leverantörens rätt att byta ut tillgången inte substantiell eftersom leverantören saknar praktisk möjlighet att byta ut tillgångenmot en alternativ tillgång under hela upplåtelseperioden.

B16 Ett företags utvärdering av om en leverantörs utbytesrätt är substantiell baseras på fakta och omständigheter vid startdatumet och ska inte ta sådana framtida händelser i beaktande som vid avtalets början inte anses vara sannolika. Exempel på framtida händelser som vid avtalets början inte anses sannolika och därför bör undantas från bedömningen är bland annat:

a) ett avtal med en framtida kund som betalar ett pris som överstiger marknadspriset för tillgången,

▼M54

b) införandet av ny teknik som inte till övervägande del är färdigutvecklad vid startdatumet,

c) en betydande skillnad mellan kundens användning av tillgången, eller tillgångens prestanda, och den användning eller prestanda som bedöms sannolik vid startdatumet, och

d) en betydande skillnad mellan marknadspriset för tillgången under upplåtelseperioden och det marknadspris som bedöms sannolikt vid startdatumet.

B17 Om tillgången finns i kundens lokaler eller någon annanstans är ersättningskostnaderna i allmänhet högre än när tillgången finns i leverantörens lokaler och det är därför mer sannolikt att kostnaderna överstiger fördelarna med att ersätta tillgången.

B18 Leverantörens rättighet eller skyldighet att ersätta tillgången för reparationer och underhåll, om tillgången inte fungerar korrekt eller om en teknisk uppgradering blir tillgänglig, utesluter inte kunden från rätten att använda en identifierad tillgång.

B19 Om kunden inte kan lätt avgöra om leverantören har en substantiell rätt att byta ut tillgången ska kunden förutsätta att utbytesrätten inte är substantiell.

Delar av tillgångar

B20 En kapacitetsdel av en tillgång är en identifierad tillgång om den är fysiskt åtskild (till exempel ett våningsplan i en byggnad). En kapacitetsdel eller annan del av en tillgång som inte är fysiskt åtskild (till exempel en kapacitetsdel av en fiberoptisk kabel) är inte en identifierad tillgång om den inte väsentligen motsvarar hela tillgångens kapacitet och därmed ger kunden rätt att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av tillgången.

Rätt att erhålla ekonomiska fördelar från användning

B21 För att bestämma över användningen av en identifierad tillgång måste en kund ha rätt att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av tillgången under hela upplåtelseperioden (till exempel genom att vara exklusiv användare av tillgången under hela perioden). En kund kan erhålla ekonomiska fördelar frånanvändningen av en tillgång direkt eller indirekt på många sätt, såsom genom användning, innehav eller vidareuthyrning av tillgången. De ekonomiska fördelarna från användningen av en tillgång är dess primära output och biprodukter (inklusive potentiella kassaflöden som härrör från dessa objekt) och andra ekonomiska fördelar från användningen av tillgången som skulle kunna realiseras genom en kommersiell transaktion med en tredje part.

B22 Vid bedömning av rätten att väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av en tillgång ska ett företag beakta de ekonomiska fördelar som följer av användningen av tillgången inom det definierade tillämpningsområdet för kundens rätt att använda tillgången (se punkt B30). Till exempel:

▼**M54**

a) om ett avtal begränsar användningen av ett motorfordon till ett visst territorium under upplåtelseperioden ska ett företag endast beakta de ekonomiska fördelarna från användningen av motorfordonet inom detta område, och inte utanför.

b) om ett avtal preciserar att en kund endast får köra ett motorfordon upp till ett visst antal kilometer under upplåtelseperioden ska ett företag endast beakta de ekonomiska fördelarna från användningen av motorfordonet för den tillåtna körsträckan, och inte utanför.

B23 Om ett avtal föreskriver att en kund ska betala leverantören eller någon annan part en del av de kassaflöden som härrör från användningen av en tillgång i ersättning, ska dessa kassaflöden som utbetalas som ersättning betraktas som en del av de ekonomiska fördelar som kunden erhåller från tillgången. Om kunden till exempel är skyldig att betala leverantören en procentandel av sin försäljning som ersättning för användning av butiksyta, hindrar detta inte kundens rätt till väsentligen erhålla alla ekonomiska fördelar från användningen av butiksytan. Det beror på att de kassaflöden som härrör från försäljning anses vara ekonomiska fördelar som kunden erhåller från användningen av butiksytan, som kunden sedan betalar leverantören en del av som ersättning för rätten att använda detta utrymme.

Rätt att styra användningen

B24 En kund har rätt att styra användningen av en identifierad tillgång under hela upplåtelseperioden endast om antingen:

a) kunden har rätt att bestämma hur och för vilket ändamål tillgången ska användas under hela upplåtelseperioden (vilket beskrivs i punkterna B25–B30), eller

b) relevanta beslut om hur och i vilket syfte tillgången används är förutbestämda och

i) kunden har rätt att använda tillgången (eller har rätt att styra andras användning av tillgången) under hela upplåtelseperioden, utan att leverantören har rätt att ändra användningsföreskrifterna, eller

ii) kunden har utformat tillgången (eller utformat tillgången i vissa avseenden) på ett sätt som förutbestämmer hur och i vilket syfte tillgången kommer att användas under hela upplåtelseperioden.

Hur och i vilket syfte tillgången används

B25 En kund har rätt att styra över hur och i vilket syfte tillgången används om kunden, inom ramen för nyttjanderätten definierad i avtalet, får ändra hur och i vilket syfte tillgången används under hela upplåtelseperioden. Vid denna bedömning ska ett företag beakta den beslutanderätt som är mest relevant för att ändra hur och i vilket syfte tillgången ska användas under hela användningstiden. Beslutanderätten är relevant om den påverkar de ekonomiska fördelarna som kan härledas från användning. Vilken beslutanderätt som är mest relevant kommer sannolikt att variera för olika avtal beroende på tillgångens karaktär och avtalets villkor.

▼**M54**

B26 Exempel på beslutanderätt som, beroende på omständigheterna, ger rätt att ändra hur och i vilket syfte tillgången används, inom det definierade tillämpningsområdet för kundens nyttjanderätt, inkluderar:

a) rätt att ändra den output tillgången producerar (till exempel besluta att använda en container för transport av varor eller lagring, eller besluta om sammansättningen av produkter som säljs från en butikslokal),

b) rätt att ändra när output produceras (exempelvis för att avgöra när en viss slags maskin eller ett kraftverk kommer att användas),

c) rätt att ändra var output ska produceras (till exempel besluta om en lastbils eller ett fartygs destination, eller besluta var en viss utrustning ska användas), och

d) rätt att ändra om output ska produceras, och vilken mängd som ska produceras (till exempel fatta beslut om att energi ska produceras i ett visst kraftverk och vilken mängd energi detta kraftverk ska producera).

B27 Exempel på beslutanderätt som inte ger rätt att ändra hur och i vilket syfte tillgången ska användas innefattar rättigheter som är begränsade till drift eller underhåll av tillgången. Sådana rättigheter kan innehas av kunden eller leverantören. Även om rätten till exempelvis drift och underhåll av en tillgång ofta är avgörande för om tillgången används effektivt, är denna rätt inte en rätt att styra över hur och i vilket syfte tillgången används, och den är ofta beroende av beslut för hur och i vilket syfte tillgången ska användas. Rätten att använda en tillgång kan dock ge kunden rätt att styra över tillgångens användning om de relevanta besluten om hur och i vilket syfte tillgången används är förutbestämda (se punkt B24 b i).

Beslut fastställda under och före upplåtelseperioden

B28 De beslut som är relevanta för hur och i vilket syfte tillgången används kan vara förutbestämda på ett antal sätt. De relevanta besluten kan till exempel vara förutbestämda genom tillgångens utformning eller genom avtalsmässiga begränsningar för tillgångens användning.

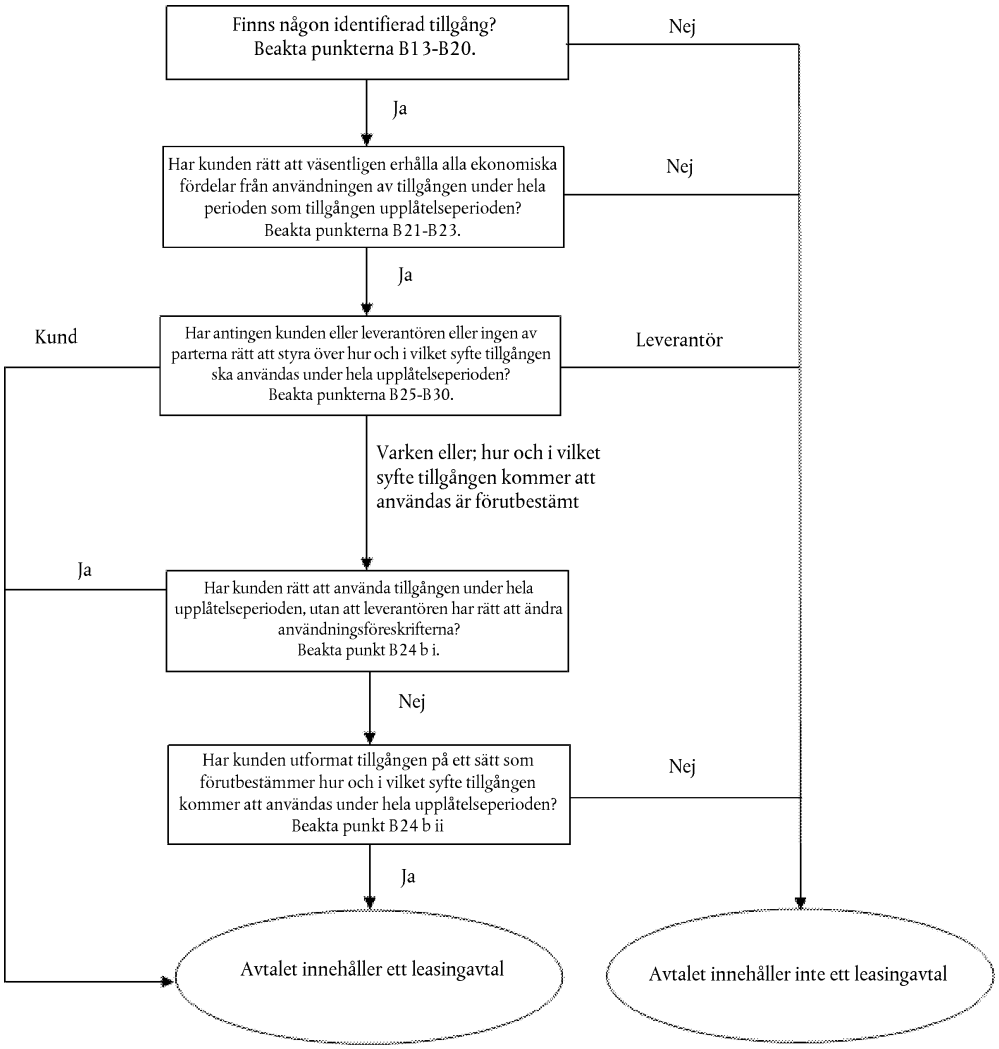
B29 Vid bedömningen av om en kund har rätt att styra användningen av en tillgång ska ett företag endast beakta rätten att fatta beslut om tillgångens användning under upplåtelseperioden, såvida inte kunden utformade tillgången (eller särskilda delar av tillgången), vilket beskrivs i punkt B24 b ii. Om inte villkoren i punkt B24 b ii föreligger ska ett företag följaktligen inte beakta beslut som är fastställda före upplåtelseperioden. Om en kund till exempel endast kan specificera den output en tillgång ska producera före upplåtelseperioden, har kunden inte rätt att styra användningen av tillgången. Möjligheten att ange output i ett avtal före upplåtelseperioden, utan andra beslutsfattande rättigheter om användningen av tillgången, ger kunden samma rättigheter som alla andra kunder som köper varor eller tjänster.

▼**M54**

Rättigheter av skyddskaraktär

B30 Ett avtal kan innehålla villkor för att skydda leverantörens intressen i tillgången eller andra tillgångar, för att skydda personalen eller säkra leverantörens efterlevnad av lagar eller förordningar. Följande är exempel på rättigheter av skyddskaraktär: Ett avtal kan i) ange en gräns för hur mycket en tillgång får användas eller en begränsning av var eller när kunden kan använda tillgången, ii) kräva att kunden följer en viss praxis för användningen, eller iii) kräva att kunden informerar leverantören om förändringar i hur tillgången kommer att användas. Rättigheter av skyddskaraktär definierar vanligtvis omfattningen av kundens nyttjanderätt men hindrar inte, i sig själva, kunden från att utnyttja sin rätt att styra användningen av en tillgång.

B31 Följande flödesschema kan hjälpa företag att bedöma om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal.



▼M54

Särskiljande av komponenterna i ett avtal (punkterna 12–17)

B32 Rätten att använda en underliggande tillgång är en särskiljbar leasingkomponent om:

a) leasetagaren kan utnyttja den underliggande tillgången antingen på egen hand eller tillsammans med andra resurser som finns lätt tillgängliga för leasingtagaren. Lätt tillgängliga resurser är varor eller tjänster som säljs eller hyrs ut separat (av leasegivaren eller andra leverantörer) eller resurser som leasetagaren redan har fått (från leasegivaren eller från andra transaktioner eller händelser), och

b) den underliggande tillgången varken är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, andra underliggande tillgångar i avtalet. Exempelvis kan det faktum att en leasetagare kan besluta att inte hyra den underliggande tillgången utan att det avsevärt påverkar dess rätt att använda andra underliggande tillgångar i avtalet tyda på att den underliggande tillgången inte är starkt beroende av, eller starkt sammankopplad med, de andra underliggande tillgångarna.

B33 Ett avtal kan innehålla ett belopp som ska betalas av leasetagaren för verksamheter och kostnader som inte innebär att en vara eller tjänst överförs till leasetagaren. I det totala belopp som ska betalas kan till exempel en leasegivare inkludera en administrativ avgift, eller andra kostnader som uppstår i samband med leasingavtalet, som inte rör överföring av varor och tjänster till leasetagaren. Ett sådant belopp som ska betalas ger inte upphov till en separat del i avtalet, men betraktas som en del av den totala ersättningen som fördelas till de komponenter i avtalet som identifieras separat.

Leasingperiod (punkterna 18–21)

B34 När leasingperioden fastställs och längden för den icke uppsägningsbara leasingperioden bedöms ska ett företag tillämpa definitionen av ett avtal och fastställa den tidsperiod för vilken avtalet är verkställbart. Ett leasingavtal är inte längre verkställbart när både leasetagaren och leasegivaren, var för sig har rätt att säga upp leasingavtalet utan tillstånd från den andra parten med ett obetydligt straff som enda påföljd.

B35 Om bara leasetagaren har rätt att säga upp ett leasingavtal anses den rätten vara en möjlighet för leasetagaren att säga upp avtalet som ett företag beaktar vid fastställandet av leasingperioden. Om bara leasegivaren har rätt att säga upp ett leasingavtal, omfattar den icke uppsägningsbara leasingperioden den period då möjligheten att säga upp leasingavtalet finns.

B36 Leasingperioden börjar vid inledningsdatumet och inkluderar alla eventuella hyresfria perioder som tillhandahålls leasetagaren av leasegivaren.

B37 Vid inledningsdatumet ska ett företag bedöma om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet att förlänga leasingavtalet eller köpa den underliggande tillgången, eller inte utnyttja en möjlighet att säga upp leasingavtalet. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som skapar ett ekonomiskt incitament för leasetagaren att utnyttja, eller inte utnyttja, möjligheten, inklusive eventuella förväntade förändringar gällande fakta och omständigheter från inledningsdatumet till det datum då möjligheten utnyttjas. De faktorer som ska beaktas inkluderar, men är inte begränsade till:

▼**M54**

a) avtalsvillkoren för frivilliga perioder jämfört med marknadsräntor, såsom

i) beloppet för betalda leasingavgifter under en valfri period,

ii) beloppet för betalda variabla leasingavgifter eller andra villkorade betalningar, till exempel betalningar som härrör från uppsägningspåföljder och restvärdesgarantier, och

iii) villkor och omständigheter för de möjligheter som är möjliga att utnyttja efter de inledande frivilliga perioderna (till exempel en möjlighet att köpa som kan utnyttjas i slutet av en förlängningsperiod till en ränta som för närvarande ligger under marknadsräntan).

b) betydande förbättringar som gjorts (eller förväntas genomföras) på en uthyrd fastighet under avtalsperioden och som förväntas ge leasetagaren betydande ekonomiska fördelar när möjligheten att förlänga eller säga upp leasingavtalet, eller att köpa den underliggande tillgången, blir möjlig att utnyttja,

c) kostnader som uppstår när leasingavtalet sägs upp, såsom förhandlingskostnader, omlokaliseringskostnader, kostnader för att identifiera en annan underliggande tillgång som passar leasetagarens behov, kostnader för att integrera en ny tillgång i leasetagarens verksamhet, eller straffavgifter vid uppsägning och liknande kostnader, inklusive kostnader som är förknippade med återlämnandet av den underliggande tillgången i ett avtalsenligt skick eller på en avtalsangiven plats,

d) vikten av den underliggande tillgången i leasetagarens verksamhet med beaktande av, till exempel, om den underliggande tillgången är en specialiserad tillgång, platsen där den underliggande tillgången finns och tillgängligheten av lämpliga alternativ, och

e) villkoren för att utnyttja en möjlighet (dvs. när möjligheten kan utnyttjas endast om ett eller flera villkor är uppfyllda) och sannolikheten för att dessa villkor kommer att existera.

B38 En möjlighet att utöka eller säga upp ett leasingavtal kan kombineras med en eller flera andra avtalsmässiga funktioner (till exempel en restvärdesgaranti) så att leasetagaren garanterar leasegivaren en minimi- eller fast avkastning som i allt väsentligt är densamma oavsett om möjligheten utnyttjas. I sådana fall, och utan hinder av vägledningen om till sin substans fasta avgifter i punkt B42, ska ett företag anta att leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja möjligheten att förlänga leasingavtalet, eller inte utnyttja möjligheten att säga upp leasingavtalet.

B39 Ju kortare den icke uppsägningsbara leasingperioden är, desto mer sannolikt är det att en leasetagare utnyttjar en möjlighet att förlänga leasingavtalet eller inte utnyttjar en möjlighet att säga upp leasingavtalet. Detta beror på att kostnaderna för en ersättningstillgång sannolikt kommer att vara proportionellt högre ju kortare den icke uppsägningsbara perioden är.

▼M54

B40 En leasetagares tidigare praxis när det gäller de perioder under vilka särskilda typer av tillgångar vanligtvis används (oavsett om det rör sig om hyrda eller ägda tillgångar), och de ekonomiska skälen till detta, kan ge användbar information för bedömningen av om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja, eller inte utnyttja, en möjlighet. Om en leasetagare till exempel vanligen har använt särskilda typer av tillgångar vid en viss tid, eller om leasetagaren har som praxis att ofta utnyttja möjligheter i leasingavtal för särskilda typer av underliggande tillgångar, ska leasetagaren beakta de ekonomiska orsakerna till denna tidigare praxis i bedömningen av om den rimligt säkert kommer att utnyttja en möjlighet i leasingavtal för dessa tillgångar.

B41 I punkt 20 anges att en leasetagare, efter inledningsdatumet, ska ompröva leasingperioden vid förekomst av viktiga händelser eller betydande förändringar i omständigheter som ligger inom leasetagarens kontroll och som påverkar om leasetagaren med rimlig säkerhet kommer att utnyttja en möjlighet som tidigare inte ingått i bestämningen av leasingperioden, eller inte utnyttja en möjlighet som tidigare inkluderats i bestämningen av leasingperioden. Exempel på viktiga händelser eller förändrade omständigheter:

a) betydande förbättringar på en uthyrd fastighet som inte förutsågs vid inledningsdatumet och som förväntas ge leasetagaren betydande ekonomiska fördelar när möjligheten att förlänga eller säga upp leasingavtalet, eller att köpa den underliggande tillgången, blir möjlig att utnyttja,

b) en betydande ändring eller anpassning av den underliggande tillgången som inte förutsågs vid inledningsdatumet,

c) inledning av ett vidareuthyrningsavtal för den underliggande tillgången för en period som sträcker sig bortom den tidigare fastställda leasingperioden, och

d) ett affärsmässigt beslut av leasetagaren som är direkt relevant för utnyttjandet, eller icke-utnyttjandet, av en möjlighet (till exempel ett beslut att förlänga leasingavtalet för en kompletterande tillgång, att avyttra en alternativ tillgång eller avyttra en affärsenhet inom vilken nyttjanderätten utnyttjas).

Till sin substans fasta leasingavgifter (punkterna 27 a, 36 c och 70 a)

B42 Leasingavgifter inkluderar eventuella till sin substans fasta leasingavgifter. Till sin substans fasta leasingavgifter är avgifter som formellt kan innehålla variabilitet men som till sin substans är oundvikliga. Till sin substans fasta avgifter föreligger till exempel om:

a) betalningarna är strukturerade som variabla leasingavgifter, men det inte finns någon verklig variabilitet i dessa betalningar. Sådana betalningar innehåller variabla klausuler som inte har någon verklig ekonomisk substans. Exempel på denna typ av betalningar inkluderar:

i) betalningar som måste göras endast om en tillgång bevisligen fungerar under leasingperioden, eller endast om en händelse inträffar som inte har någon reell möjlighet att inte inträffa, eller

▼M54

ii) betalningar som inledningsvis struktureras som variabla leasingavgifter kopplade till användningen av den underliggande tillgången, men för vilka variabiliteten kommer att upphöra någon gång efter inledningsdatumet så att utbetalningarna blir fasta för återstoden av leasingperioden. Dessa betalningar blir till sin substans fasta avgifter när variabiliteten har upphört.

b) det finns fler än en uppsättning betalningar som en leasetagare kan komma att göra, men bara en av dessa uppsättningar betalningar är realistisk. Om detta är fallet ska ett företag betrakta den realistiska uppsättningen betalningar som leasingavgifter.

c) det finns fler än en realistisk uppsättning betalningar som en leasetagare kan komma att göra, men minst en av dessa uppsättningar betalningar måste genomföras. Om detta är fallet ska ett företag betrakta den uppsättning betalningar som aggregerat uppgår till den lägsta summan (till diskonterat värde) som leasingavgifter.

Leasetagarens förhållande till den underliggande tillgången före inledningsdatumet

Leasetagarens kostnader hänförliga till den underliggande tillgångens konstruktion eller utformning

B43 Ett företag kan förhandla fram ett leasingavtal innan den underliggande tillgången blivit tillgänglig för användning av leasetagaren. För vissa leasingavtal kan den underliggande tillgången behöva konstrueras eller göras om för att kunna användas av leasetagaren. Beroende på avtalets villkor kan en leasetagare vara skyldig att betala för tillgångens konstruktion eller utformning.

B44 Om en leasetagare ådrar sig kostnader kopplade till konstruktion eller utformning av en underliggande tillgång ska leasetagaren redovisa dessa kostnader genom att tillämpa andra tillämpliga standarder, till exempel IAS 16. Utgifter som avser konstruktion eller utformning av en underliggande tillgång inkluderar inte betalningar som görs av leasetagaren för nyttjanderätten av den underliggande tillgången. Betalningar för nyttjanderätten av den underliggande tillgången utgör betalningar för ett leasingavtal, oberoende av tidpunkten för dessa betalningar.

Äganderätt till den underliggande tillgången

B45 En leasetagare kan få äganderätt till en underliggande tillgång innan denna äganderätt överförs till leasegivaren och tillgången hyrs ut till leasetagaren. Att få äganderätt är inte i sig avgörande för hur transaktionen ska redovisas.

B46 Om leasetagaren bestämmer över (eller får bestämmanderätt över) den underliggande tillgången innan tillgången överförs till leasegivaren utgör transaktionen en sale and leaseback-transaktion som redovisas i enlighet med för punkterna 98–103.

▼**M54**

B47 Om leasetagaren inte får kontroll över den underliggande tillgången innan tillgången överförs till leasegivaren rör det sig dock inte om en sale and leaseback-transaktion. Så kan till exempel vara fallet om en tillverkare, en leasegivare och en leasetagare förhandlar fram en transaktion där leasegivaren ska köpa en tillgång av tillverkaren och sedan hyra ut den till leasetagaren. Leasetagaren kan få äganderätt till den underliggande tillgången innan äganderätten överförs till leasegivaren. I detta fall, om leasetagaren får äganderätt till den underliggande tillgången men inte får kontroll över tillgången innan den överförs till leasegivaren, redovisas transaktionen inte som en sale and leaseback-transaktion, utan som ett leasingavtal.

Leasetagarens upplysningar (punkt 59)

B48 Vid fastställandet av om ytterligare upplysningar om leasingaktiviteter är nödvändiga för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 ska en leasetagare beakta:

a) om upplysningarna är relevanta för användarna av finansiella rapporter. En leasetagare ska tillhandahålla ytterligare upplysningar enligt punkt 59 endast om denna information förväntas vara relevant för användarna av finansiella rapporter. Så är sannolikt fallet om upplysningarna hjälper användarna att förstå:

   i) vilken flexibilitet leasingavtalen erbjuder. Leasingavtal kan ge flexibilitet om till exempel en leasetagare kan minska sin exponering genom att utnyttja möjligheter till uppsägning eller förnya leasingavtal med förmånliga villkor.

   ii) vilka begränsningar som följer av leasingavtal. Leasingavtal kan medföra begränsningar, exempelvis genom att kräva av leasetagaren att särskilda finansiella nyckeltal upprätthålls.

   iii) känsligheten i lämnade upplysningar för viktiga variabler. De lämnade upplysningarna kan vara känsliga för exempelvis framtida variabla leasingavgifter.

   iv) exponering mot andra risker som härrör från leasingavtal.

   v) avvikelser från branschpraxis. Dessa avvikelser kan exempelvis inkludera ovanliga eller unika leasingvillkor som påverkar en leasetagares leasingportfölj.

b) om dessa upplysningar framgår av information som presenteras antingen i de primära finansiella rapporterna eller anges i noterna. En leasetagare behöver inte upprepa information som presenteras på andra ställen i de finansiella rapporterna.

B49 Ytterligare upplysningar om variabla leasingavgifter som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:

a) leasetagarens skäl till att använda variabla leasingavgifter och förekomsten av dessa avgifter,

▼**M54**

b) den relativa omfattningen av variabla leasingavgifter jämfört med fasta betalningar,

c) viktiga variabler som de variabla leasingavgifterna är beroende av och hur betalningar förväntas variera med hänsyn till ändringar i dessa viktiga variabler, och

d) andra operativa och finansiella effekter av variabla leasingavgifter.

B50 Ytterligaste upplysningar om möjligheter till förlängning eller uppsägning av avtalet som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51, kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:

a) leasetagarens skäl till att tillhandahålla möjligheter till förlängning eller möjligheter till uppsägning och förekomsten av dessa möjligheter,

b) den relativa omfattningen av *leasingavgifter under tillkommande leasingperioder* jämfört med leasingavgifter,

c) hur vanligt det är att utnyttja sådana möjligheter som inte inkluderats i värderingen av leasingskulderna, och

d) andra operativa och finansiella effekter av dessa möjligheter.

B51 Ytterligare upplysningar om restvärdesgarantier som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:

a) leasetagarens skäl till att tillhandahålla restvärdesgarantier och förekomsten av dessa garantier,

b) omfattningen av en leasetagares exponering mot restvärdesrisk,

c) karaktären hos de underliggande tillgångar för vilka dessa garantier tillhandahålls, och

d) andra operativa och finansiella effekter av dessa garantier.

B52 Ytterligare upplysningar om till sale and leaseback-transaktioner som, beroende på omständigheterna, kan behövas för att uppfylla syftet med upplysningarna i punkt 51 kan inkludera information som hjälper användarna av finansiella rapporter att bedöma till exempel:

a) leasetagarens skäl till sale and leaseback-transaktioner och förekomsten av dessa transaktioner,

b) väsentliga villkor i enskilda sale and leaseback-transaktioner,

c) betalningar som inte ingår i värderingen av leasingskulderna, och

d) kassaflödeseffekter av sale and leaseback-transaktioner under rapporteringsperioden.

▼M54

Leasegivarens klassificering av leasingavtal (punkterna 61–66)

B53 Klassificeringen av leasingavtal för leasegivare i denna standard avgörs av i vilken omfattning leasingavtalet överför risker och fördelar förknippade med ägandet av en underliggande tillgång. Risker inkluderar exempelvis förlustrisker på grund av outnyttjad kapacitet, teknisk inkurans samt varierande avkastning på grund av förändringar i de ekonomiska förutsättningarna. Fördelarna kan utgöras av förväntningar om vinstgivande verksamhet över den underliggande tillgångens ekonomiska livslängd och vinst till följd av värdestegring eller att ett restvärde realiseras.

B54 Ett leasingavtal kan innehålla villkor för att justera leasingavgifterna för särskilda förändringar som sker mellan startdatumet och inledningsdatumet (såsom förändringar i leasegivarens anskaffningsvärde för den underliggande tillgången eller en förändring i leasegivarens finansieringskostnader för leasingavtalet). Om så är fallet ska, av klassificeringsskäl för leasingavtalet, effekten av eventuella sådana ändringar anses ha inträffat vid startdatumet.

B55 När ett leasingavtal innehåller både mark och byggnader ska en leasegivare bedöma klassificeringen av varje del som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal separat genom tillämpning av punkterna 62–66 och B53–B54. Vid fastställandet av om markdelen är ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal är en viktig faktor att marken normalt har en obestämbar ekonomisk livslängd.

B56 När så erfordras, i syfte att klassificera och redovisa ett leasingavtal avseende mark och byggnader, ska en leasegivare fördela leasingavgifterna (inklusive eventuella engångsbelopp som betalas i förskott) på mark och byggnader i förhållande till det relativa verkliga värdet på hyresrättens andelar av den mark och de byggnader som omfattas av leasingavtalet vid startdatumet. Om leasingavgifterna inte kan fördelas på ett tillförlitligt sätt mellan dessa två delar klassificeras hela leasingavtalet som ett finansiellt leasingavtal, såvida det inte tydligt framgår att båda delar är operationella leasingavtal, i vilket fall hela leasingavtalet klassificeras som ett operationellt leasingavtal.

B57 Vid hyra av mark och byggnader, där beloppet för markdelen är oväsentligt för leasingavtalet, kan en leasegivare behandla marken och byggnaderna som en enda enhet i klassificeringen av leasingavtalet och klassificera det som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal med tillämpning av punkterna 62–66 och B53–B54. I så fall ska en leasegivaren betrakta byggnadernas ekonomiska livslängd som den ekonomiska livslängden för hela den underliggande tillgången.

Klassificering av avtal om vidareuthyrning

B58 I klassificeringen av avtal om vidareuthyrning ska en mellanliggande leasegivare klassificera vidareuthyrningsavtalet som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal enligt följande:

a) om huvudleasingavtalet är ett korttidsleasingavtal som företaget, i egenskap av leasetagare, redovisat genom tillämpning av punkt 6, ska avtalet om vidareuthyrning klassificeras som ett operationellt leasingavtal.

▼M54

b) i annat fall ska avtalet om vidareuthyrning klassificeras med hänvisning till nyttjanderätten som härrör från huvudleasingavtalet och inte med hänvisning till den underliggande tillgången (till exempel den materiella anläggningstillgång som är föremål för leasingavtalet).

Bilaga C

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en integrerad del av standarden och har samma ställning som andra delar av standarden.

IKRAFTTRÄDANDEDATUM

C1 Ett företag ska tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten för företag som tillämpar IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder* på eller före den första tillämpningsdagen av denna standard. Om ett företag tillämpar denna standard tidigare, ska företaget upplysa om detta.

ÖVERGÅNG

C2 Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna C1–C19 är den första tillämpningsdagen den dag som inleder det räkenskapsår för vilket ett företag först tillämpar denna standard.

Definition av ett leasingavtal

C3 Som en praktisk lösning måste inte företag omvärdera om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal på den första tillämpningsdagen. Företaget har i stället möjlighet att:

a) tillämpa denna standard på avtal som tidigare identifierats som leasingavtal enligt IAS 17 *Leasingavtal* och IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*. Företaget ska tillämpa övergångsbestämmelserna i punkterna C5–C18 på dessa leasingavtal.

b) inte tillämpa denna standard på avtal som tidigare bedömts inte innehålla ett leasingavtal enligt IAS 17 och IFRIC 4.

C4 Om ett företag väljer den praktiska lösningen i punkt C3 ska det upplysa om detta och tillämpa den praktiska lösningen på alla företagets avtal. Som en följd av detta ska företaget tillämpa bestämmelserna i punkterna 9–11 endast på avtal som ingåtts (eller ändrats) på eller efter den första tillämpningsdagen.

Leasetagare

C5 En leasetagare ska tillämpa denna standard på sina leasingavtal antingen:

a) retroaktivt före varje redovisad rapporteringsperiod genom tillämpning av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel,* eller

b) retroaktivt med den ackumulerade effekten av en initial tillämpning av standarden på den första tillämpningsdagen i enlighet med punkterna C7–C13.

▼**M54**

C6 En leasetagare ska tillämpa det val som beskrivs i punkt C5 konsekvent på alla de leasingavtal enligt vilka den är leasetagare.

C7 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren inte räkna om jämförande information. Leasetagaren ska i stället redovisa den ackumulerade effekten av att initialt tillämpa denna standard som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller, om tillämpligt, andra komponenter inom eget kapital, i förekommande fall) på den första tillämpningsdagen.

Leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal

C8 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren:

a) redovisa en leasingskuld på den första tillämpningsdagen av leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska värdera leasingskulden till nuvärdet av de återstående leasingavgifterna, diskonterade med leasetagarens marginella upplåningsränta på den första tillämpningsdagen.

b) redovisa en nyttjanderätt på den första tillämpningsdagen av leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. Leasetagaren ska välja, för varje enskilt avtal, att värdera nyttjanderätten till antingen:

   i) dess redovisade belopp som om standarden hade tillämpats sedan inledningsdatumet, men diskonterat med leasetagarens marginella upplåningsränta på den första tillämpningsdagen, eller

   ii) till ett belopp som motsvarar leasingskulden, justerat för eventuella förutbetalda eller upplupna leasingavgifter relaterade till leasingavtalet i fråga, redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.

c) tillämpa IAS 36 *Nedskrivningar* för nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen, om inte leasetagaren tillämpar den praktiska lösningen i punkt C10 b.

C9 Utan hinder av bestämmelserna i punkt C8, för leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal enligt IAS 17, behöver en leasetagare:

a) inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal vars underliggande tillgång är av lågt värde (vilket beskrivs i punkterna B3–B8) och som omfattas av tillämpningsområdet för punkt 6. Leasetagaren ska redovisa dessa leasingavtal genom att tillämpa denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

b) inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal som tidigare redovisats som förvaltningsfastigheter värderade till verkligt värde enligt IAS 40 *Förvaltningsfastigheter*. Leasetagaren ska redovisa nyttjanderätten och leasingskulden som följer av dessa leasingavtal genom att tillämpa IAS 40 och denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

▼M54

c) värdera nyttjanderätten till verkligt värde på den första tillämpningsdagen för leasingavtal som tidigare redovisats som operationella leasingavtal enligt IAS 17 och som kommer att redovisas som förvaltningsfastigheter värderade till verkligt värde enligt IAS 40 från första tillämpningsdagen. Leasetagaren ska redovisa nyttjanderätten och leasingskulden som följer av dessa leasingavtal genom att tillämpa IAS 40 och denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

C10 En leasetagare får använda en eller flera av följande praktiska lösningar när denna standard tillämpas retroaktivt i enlighet med punkt C5 b på leasingavtal som tidigare klassificerats som operationella leasingavtal med tillämpning av IAS 17. En leasetagare får tillämpa dessa praktiska lösningar för varje enskilt avtal:

a) en leasetagare får tillämpa en enda diskonteringssats på en portfölj av leasingavtal med någorlunda liknande egenskaper (såsom leasingavtal vars återstående leasingperiod är liknande för en liknande klass av underliggande tillgångar i en liknande ekonomisk miljö).

b) en leasetagare kan förlita sig på sin bedömning av om leasingavtal är förlustbringande genom att tillämpa IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar* omedelbart före den första tillämpningsdagen som ett alternativ till att utföra en nedskrivningsöversyn. Om en leasetagare väljer denna praktiska lösning ska leasetagaren justera nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen med beloppet för eventuell avsättning för förlustbringande leasingavtal redovisade i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.

c) en leasetagare kan välja att inte tillämpa bestämmelserna i punkt C8 på leasingavtal för vilka leasingperioden avslutas inom tolv månader räknat från den första tillämpningsdagen. I det fallet ska en leasetagare:

i) redovisa dessa leasingavtal på samma sätt som korttidsleasingavtal i enlighet med punkt 6, och

ii) inkludera den kostnad som kopplas till dessa leasingavtal i upplysningarna om kostnader för korttidsleasingavtal för det räkenskapsår som inkluderar den första tillämpningsdagen.

d) en leasetagare får utesluta initiala direkta utgifter från värderingen av nyttjanderätten på den första tillämpningsdagen.

e) en leasetagare får göra bedömningar i efterhand vid exempelvis fastställandet av leasingperioden om avtalet innehåller möjligheter att utöka eller säga upp leasingavtalet.

Leasingavtal som tidigare klassificerats som finansiella leasingavtal

C11 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b för leasingavtal som var klassificerade som finansiella leasingavtal enligt IAS 17, ska det redovisade värdet av nyttjanderätten och leasingskulden på den första tillämpningsdagen vara det redovisade värdet för tillgången och leasingskulden omedelbart före detta datum värderat i enlighet med IAS 17. För dessa leasingavtal ska en leasetagare redovisa nyttjanderätten och leasingskulden med tillämpning av denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

▼**M54**

Upplysningar

C12 Om en leasetagare väljer att tillämpa denna standard enligt punkt C5 b ska leasetagaren lämna upplysningar om den inledande tillämpningen enligt bestämmelserna i punkt 28 i IAS 8, med undantag för de upplysningar som anges i punkt 28 f i IAS 8. I stället för de upplysningar som anges i punkt 28 f i IAS 8 ska leasetagaren lämna upplysningar om:

a) den leasetagarens vägda genomsnittliga marginella upplåningsränta tillämpad på leasingskulder redovisade i rapporten över finansiell ställning vid den första tillämpningsdagen, och

b) en förklaring av eventuella skillnader mellan:

i) operationella leasingåtagande om vilka upplysningar lämnats med tillämpning av IAS 17 i slutet av räkenskapsåret omedelbart före den första tillämpningsdagen, diskonterade med den marginella upplåningsräntan på den första tillämpningsdagen enligt beskrivningen i punkt C8 a, och

ii) leasingskulder redovisade i rapporten över finansiell ställning på den första tillämpningsdagen.

C13 Om en leasetagare använder en eller flera av de praktiska lösningar som anges i punkt C10 ska upplysningar lämnas om detta.

Leasegivare

C14 Med undantag för vad som beskrivs i punkt C15, behöver en leasegivare inte göra några justeringar vid övergången för leasingavtal där den är en leasegivare och ska redovisa dessa leasingavtal med tillämpning av denna standard från och med den första tillämpningsdagen.

C15 En mellanliggande leasegivare ska:

a) ompröva avtal om vidareuthyrning som klassificerades som operationella leasingavtal enligt IAS 17 och som är pågående den första tillämpningsdagen, för att avgöra om varje avtal om vidareuthyrning ska klassificeras som ett operationellt leasingavtal eller ett finansiellt leasingavtal enligt denna standard. Den mellanliggande leasegivaren ska utföra denna bedömning på den första tillämpningsdagen på grundval av de avtalsvillkor som återstår för huvudleasingavtalet och vidareuthyrningsavtalet på detta datum.

b) redovisa avtal om vidareuthyrning som klassificerades som operationella leasingavtal enligt IAS 17, men som enligt denna standard klassificeras som finansiella leasingavtal, som ett nytt finansiellt leasingavtal som ingås den första tillämpningsdagen.

Sale and leaseback-transaktioner utförda innan den första tillämpningsdagen

C16 Ett företag ska inte ompröva sale and leaseback-transaktioner som ingåtts före den första tillämpningsdagen för att avgöra om överföringen av den underliggande tillgången uppfyller kraven i IFRS 15 för att redovisas som en försäljning.

C17 Om en sale and leaseback-transaktion redovisats som en försäljning och ett finansiellt leasingavtal enligt IAS 17, ska säljaren/leasetagaren:

a) redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra finansiella leasingavtal som existerar på den första tillämpningsdagen, och

b) fortsätta att amortera en eventuell vinst vid försäljning över leasingperioden.

▼**M54**

C18 Om en sale and leaseback-transaktion redovisats som en försäljning och ett operationellt leasingavtal enligt IAS 17 ska säljaren/leasetagaren:

a) redovisa leaseback-transaktionen på samma sätt som denne redovisar alla andra operationella leasingavtal som existerar på den första tillämpningsdagen, och

b) justera den nyttjanderätt som härrör från sale and leaseback-transaktionen med värdet av sådana uppskjutna vinster och förluster som är relaterade till affären gjorts till icke marknadsmässiga villkor och som har redovisats i rapporten över finansiell ställning omedelbart före den första tillämpningsdagen.

Belopp som tidigare redovisats för rörelseförvärv

C19 Om en leasetagare tidigare redovisat en tillgång eller en skuld enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv* i samband med gynnsamma eller ogynnsamma villkor i ett operationellt leasingavtal förvärvat som del i ett rörelseförvärv, ska leasetagaren ta bort tillgången eller skulden i fråga och justera det redovisade värdet av nyttjanderätten med ett motsvarande belopp på den första tillämpningsdagen.

Referenser till IFRS 9

C20 Om ett företag tillämpar denna standard men ännu inte tillämpar IFRS 9 *Finansiella instrument* ska alla hänvisningar i denna standard till IFRS 9 förstås som hänvisningar till IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering.*

UPPHÄVANDE AV ANDRA STANDARDER

C21 Denna standard ersätter följande standarder och tolkningar:

a) IAS 17 *Leasingavtal,*

b) IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal,*

c) SIC-15 *Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal*, och

d) SIC-27 *Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal.*

Bilaga D

Ändringar av andra standarder

Detta tillägg innehåller de ändringar till andra standarder som är en följd av IASB:s utfärdande av denna standard. Ett företag ska tillämpa ändringarna för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Om ett företag tillämpar denna standard på en tidigare period, ska dessa ändringar också tillämpas på denna tidigare period.

Ett företag får inte tillämpa IFRS 16 innan IFRS 15 intäkter från kontrakt med kunder börjar *tillämpas (se punkt C1).*

För standarder som var giltiga den 1 januari 2016 presenteras följaktligen ändringarna i denna bilaga utifrån den text i standarderna som var giltig den1 januari 2016, i dess lydelse enligt IFRS 15. Texten från dessa standarder i denna bilaga innehåller inte några andra ändringar som inte var giltiga den 1 januari 2016.

För standarder som inte var giltiga den 1 januari 2016 presenteras ändringarna i denna bilaga utifrån texten i den första publiceringen av denna standard, i dess lydelse enligt IFRS 15. Texten från dessa standarder i denna bilaga innehåller inte några andra ändringar som inte var giltiga den 1 januari 2016.

▼B

IFRIC-TOLKNING 1

Förändringar i befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder

REFERENSER

▼M54

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 23, *Lånekostnader*

— IAS 36, *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

▼M54

— IFRS 16 *Leasingavtal*

▼B

BAKGRUND

1. Många företag har förpliktelser avseende nedmontering, bortforslande och återställande av materiella anläggningstillgångar. I denna tolkning kallas sådana förpliktelser ”skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder”. Enligt IAS 16 innefattar anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång den första uppskattningen av utgifterna för nedmontering och bortforsling av tillgången samt återställande av plats eller område där den finns. Ett företags förpliktelse avseende detta uppkommer antingen när tillgången förvärvas eller som en följd av att företaget har nyttjat tillgången under en viss period i ett annat syfte än att tillverka varor under perioden i fråga. IAS 37 innehåller krav för värdering av förpliktelser avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder. Denna tolkning innehåller vägledning om redovisning av effekten av förändringar i värderingen av befintliga skulder avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärder.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M54

2. Denna tolkning tillämpas på förändringar i värderingen av varje befintlig skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd som både

   a) redovisas som en del av kostnaden för en materiell anläggningstillgång i enlighet med IAS 16 eller som en del av kostnaden för en nyttjanderätt i enlighet med IFRS 16, och

▼B

   b) redovisas som en skuld i enlighet med IAS 37.

   Exempelvis kan en skuld avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd föreligga för en nedmontering av en fabrik, åtgärdande av miljöskador i utvinningsbranscher eller bortforsling av utrustning.

FRÅGESTÄLLNING

3. Denna tolkning behandlar hur effekten av följande händelser som förändrar värderingen av en befintlig avsättning avseende nedmontering, återställande eller liknande åtgärd ska redovisas

▼B

a) en förändring i det uppskattade utflödet av resurser innefattande ekonomiska fördelar (exempelvis kassaflöden) som krävs för att reglera förpliktelsen,

b) en förändring i aktuell marknadsbaserad diskonteringssats enligt definition i punkt 47 i IAS 37 (detta innefattar förändringar i pengars tidsvärde och de risker som är förknippade med skulden), och

c) en ökning som återspeglar att utbetalningstidpunkten närmar sig (kallas också förändringen i nuvärdet).

BESLUT

4. Förändringar i värderingen av en befintlig skuld avseende nedmontering, återställande och liknande åtgärd som är följden av förändringar i uppskattad tidpunkt eller uppskattat belopp avseende det utflöde av resurser innefattande ekonomiska fördelar som krävs för att reglera förpliktelsen, eller en förändring i diskonteringssats, ska redovisas i enlighet med punkterna 5–7 nedan.

5. Om den hänförliga tillgången värderas enligt anskaffningsvärdemetoden

a) förbehållet (b), ska förändringar i skulden läggas till, eller dras av från, anskaffningsvärdet för den hänförliga tillgången under den aktuella perioden.

b) ska det belopp som dras av från tillgångens anskaffningsvärde inte överstiga tillgångens redovisade värde. Om en minskning av skulden överstiger tillgångens redovisade värde, ska överskjutande del omedelbart redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

c) om justeringen leder till en ökning av tillgångens anskaffningsvärde, ska företaget överväga huruvida detta är en indikation på att det nya redovisade värdet för tillgången kanske inte är återvinningsbart i sin helhet. Om det finns en sådan indikation ska företaget pröva tillgångens nedskrivningsbehov genom att uppskatta tillgångens återvinningsvärde och ska redovisa eventuell nedskrivning i enlighet med IAS 36.

6. Om den hänförliga tillgången värderas enligt omvärderingsmetoden

a) ändrar förändringar i skulden det överskott eller underskott vid omvärdering som tidigare redovisats för tillgången, så att

►M5 i) en minskning av skulden ska (med förbehåll för (b)) redovisas i övrigt totalresultat och öka omvärderingsreserven i eget kapital, ◄ förutom att den ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ till den del den återför ett underskott vid omvärdering avseende tillgången som tidigare redovisades i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄,

►M5 ii) en ökning av skulden ska redovisas i resultatet, förutom att den ska redovisas i övrigt totalresultat och minska omvärderingsreserven i eget kapital till den del ◄ det finns ett kreditsaldo i omvärderingsreserven avseende denna tillgång.

b) i händelse att en minskning av skulden överstiger det redovisade värde som skulle ha redovisats om tillgången hade redovisats i enlighet med anskaffningsvärdemetoden, ska den överskjutande delen redovisas omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄.

▼B

c) en förändring i skulden är en indikation på att tillgången kan behöva omvärderas för att säkerställa att det redovisade värdet inte avviker väsentligt från det som skulle fastställas genom användande av verkligt värde per ►M5 rapportperiodens slut ◄. ►M5 Varje sådan omvärdering ska beaktas vid fastställandet av de belopp som ska redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat under (a). Om en omvärdering är erforderlig ska alla tillgångar i det tillgångsslaget omvärderas. ◄

▼M5

d) Enligt IAS 1 krävs upplysning i rapporten över totalresultat för varje komponent i övrigt totalresultat. För att följa detta krav ska den förändring i omvärderingsreserven som härrör från en förändring i skulden separat identifieras och upplysning lämnas om den.

▼B

7. Det justerade avskrivningsbara beloppet för tillgången skrivs av över tillgångens nyttjandeperiod. Därför ska, så snart den hänförliga tillgången har nått slutet av sin nyttjandeperiod, alla efterföljande förändringar i skulden redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ allt eftersom de uppkommer. Detta gäller både enligt anskaffningsvärdemetoden och enligt omvärderingsmetoden.

▼M1

8. Den periodiska förändringen av nuvärdet skall redovisas i resultaträkningen som en finansieringskostnad allt eftersom den uppkommer. Aktivering enligt IAS 23 är ej tillåten.

▼B

IKRAFTTRÄDANDE

9. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 september 2004 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 september 2004, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M5

9A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M54

9B. I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 2. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

ÖVERGÅNG

10. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* ([1]).

([1]) Om ett företag tillämpar denna tolkning för ett räkenskapsår som börjar före den 1 januari 2005, ska företaget följa kraven i den föregående versionen av IAS 8, som hade titeln *Periodens nettoresultat, fundamentala fel och byten av redovisningsprinciper*, såvida inte företaget tillämpar den omarbetade versionen av den standarden för denna tidigare period.

▼B

IFRIC-TOLKNING 2

Medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument

REFERENSER

— IAS 32, *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering* (enligt omarbetning 2003) ([1])

▼M53

———————

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼M33

— IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*

▼B

BAKGRUND

1. Ekonomiska föreningar och andra liknande företag bildas av grupper av personer i syfte att tillgodose gemensamma ekonomiska eller sociala behov. Enligt nationella lagar definieras en ekonomisk förening vanligen som en organisation som verkar för att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom samverkan (principen om självhjälp). Medlemmarnas andelar i en ekonomisk förening beskrivs ofta som medlemsandelar, insatser eller liknande och kallas nedan ”medlemsandelar”.

2. IAS 32 fastställer principer för klassificeringen av finansiella instrument som finansiella skulder eller eget kapital. I synnerhet tillämpas dessa principer på klassificeringen av inlösningsbara instrument som innebär att ►M5 ägaren ◄ kan lösa in dessa instrument till utgivaren mot kontanter eller annat finansiellt instrument. Tillämpningen av dessa principer på medlemsandelar i ekonomiska föreningar och liknande instrument är svår. Det har framförts förfrågningar om hjälp till International Accounting Standards Board för att förstå hur principerna i IAS 32 tillämpas på medlemsandelar och liknande instrument som har vissa egenskaper och de omständigheter under vilka dessa egenskaper påverkar klassificeringen som skulder eller eget kapital.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3. Denna tolkning tillämpas på finansiella instrument som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 32 inklusive finansiella instrument som utgivits till medlemmar i ekonomiska föreningar som bevis på medlemmarnas ägarintressen i företaget. Denna tolkning tillämpas inte på finansiella instrument som kommer att eller kan regleras med företagets egna egetkapitalinstrument.

FRÅGESTÄLLNING

4. Många finansiella instrument, inklusive medlemsandelar, liknar eget kapital, exempelvis genom att innefatta rösträtt och rätt att erhålla utdelning. Vissa finansiella instrument ger ►M5 ägaren ◄ rätt att begära inlösen mot kontanter eller annan finansiell tillgång, men kan innefatta eller omfattas av begränsningar avseende huruvida de finansiella instrumenten kan lösas in. Hur ska dessa inlösenvillkor bedömas vid fastställande av huruvida de finansiella instrumenten ska klassificeras som skulder eller eget kapital?

([1]) ►M6 I augusti 2005 ändrades IAS 32 till IAS 32, *Finansiella instrument: Klassificering*. I februari 2008 ändrade IASB IAS 32 genom att kräva att instrument som har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32 ska klassificeras som eget kapital. ◄

▼B

BESLUT

5. Den avtalsenliga rätten för ►M5 ägaren ◄ av ett finansiellt instrument (inklusive medlemsandelar i ekonomiska föreningar) att begära inlösen innebär inte i sig att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld. I stället ska företaget beakta alla det finansiella instrumentets villkor och bestämmelser vid fastställande av dess klassificering som en finansiell skuld eller eget kapital. Dessa villkor och bestämmelser innefattar vid klassificeringstidpunkten gällande relevant lokal lagstiftning, lokala föreskrifter och företagets stadgar, men inte väntade framtida ändringar av dessa lagar, föreskrifter eller stadgar.

▼M6

6. Medlemsandelar som skulle klassificeras som eget kapital om medlemmarna inte har en rätt att begära inlösen är eget kapital om någon av de förutsättningar som beskrivs i punkterna 7 och 8 föreligger eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. Avistainlåning, inklusive checkkonton, bundna inlåningskonton och liknande avtal som uppkommer när medlemmarna agerar som kunder, är finansiella skulder i företaget.

▼B

7. Medlemsandelar är eget kapital om företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen av medlemsandelar.

8. Lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar kan påföra olika förbud mot inlösen av medlemsandelar, såsom ovillkorade förbud eller förbud som bygger på likviditetskriterier. Om inlösen förbjuds ovillkorat enligt lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller företagets stadgar, är medlemsandelarna eget kapital. Bestämmelser i lokal lagstiftning, lokala föreskrifter eller i företagets stadgar som förbjuder inlösen endast om villkor – såsom likviditetskrav – uppfylls (eller inte uppfylls) leder emellertid inte till att medlemsandelarna utgör eget kapital.

▼M6

9. Ett ovillkorat förbud kan vara absolut, i det att all inlösen är förbjuden. Ett ovillkorat förbud kan vara partiellt, i det att det förbjuder inlösen av medlemsandelar om inlösen skulle medföra att antalet medlemsandelar eller beloppet avseende inbetalt kapital för medlemsandelar sjunker under en angiven nivå. Medlemsandelar utöver förbudet mot inlösen är skulder, såvida inte företaget har en ovillkorad rätt att vägra inlösen enligt beskrivning i punkt 7 eller om medlemmarnas andelar har alla de egenskaper och uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32. I vissa fall kan antalet andelar eller beloppet avseende inbetalt kapital som omfattas av inlösenförbud ändras från tid till annan. En sådan förändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital.

▼B

10. Vid det första redovisningstillfället ska ett företag värdera sin finansiella skuld för inlösen till verkligt värde. När det gäller medlemsandelar med en inlösenklausul, beräknar företaget det verkliga värdet för den finansiella skuld som kan lösas in till minst det högsta belopp som kan betalas enligt inlösenvillkoren i stadgarna eller tillämplig lag diskonterat från det första datum när betalning av beloppet skulle kunna krävas (se exempel 3).

▼M36

11. Enligt vad som krävs i punkt 35 i IAS 32 redovisas utdelning till ägare av egetkapitalinstrument direkt i eget kapital. Ränta, utdelning och annan avkastning som är hänförlig till finansiella instrument som är klassificerade som finansiella skulder är kostnader, oavsett om de erlagda beloppen juridiskt beskrivs som utdelning, ränta eller annat.

▼B

12. I bilagan, som utgör en del av beslutet, finns exempel på tillämpning av detta beslut.

UPPLYSNINGAR

13. När en ändring av inlösenförbudet leder till en överföring mellan finansiella skulder och eget kapital, ska företaget lämna separat upplysning om belopp, tidpunkt och orsak till överföringen.

IKRAFTTRÄDANDE

14. Ikraftträdande och övergångsbestämmelser för denna tolkning är desamma som för IAS 32 (enligt omarbetning 2003). Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2005 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 januari 2005, ska företaget lämna upplysning om detta. Denna tolkning ska tillämpas retroaktivt.

▼M6

14A. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar Inlösningsbara finansiella instrument och åtaganden som uppkommer vid likvidation (ändringar i IAS 32 och IAS 1) utfärdad i februari 2008 för en tidigare period ska ändringarna i punkterna 6, 9, A1 och A12 tillämpas för denna tidigare period.

▼M33

16. IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt A8 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼M36

17. Genom *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, ändrades punkt 11. Ett företag ska tillämpa den ändringen retroaktivt i enlighet med IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Om ett företag tillämpar ändringen av IAS 32 som en del av *den årliga förbättringscykeln 2009–2011*, som utfärdades i maj 2012, på en tidigare period ska ändringen av punkt 11 också tillämpas på den tidigare perioden.

▼M53

19. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna A8 och A10 och strök punkterna 15 och 18. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼B

Bilaga

Exempel på tillämpning av beslutet

Denna tolkning och dess bilaga utgör en helhet.

▼M6

A1. I denna bilaga finns sju exempel på tillämpningen av IFRIC:s beslut. Exemplen utgör inte en fullständig förteckning, utan andra omständigheter är möjliga. I varje exempel förutsätts att det inte föreligger några andra omständigheter än de som framgår av fakta i exemplet som innebär att det finansiella instrumentet ska klassificeras som en finansiell skuld och att det finansiella instrumentet inte har alla de egenskaper eller inte uppfyller de villkor som anges i punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D i IAS 32.

▼B

OVILLKORAD RÄTT ATT VÄGRA INLÖSEN (punkt 7)

Exempel 1

Förutsättningar

A2. I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets gottfinnande. Stadgarna anger inte ytterligare förklaring eller begränsningar avseende detta gottfinnande. Företag har historiskt sett aldrig vägrat att lösa in medlemsandelar, trots att styrelsen har rätt att göra det.

Klassificering

A3. Företaget har den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är eget kapital. IAS 32 innehåller principer för klassificering som baseras på det finansiella instrumentets villkor och där påpekas att även om företaget under en längre period har, eller haft för avsikt, att göra utbetalningar efter eget gottfinnande innebär inte detta en klassificering som skuld. I punkt VT26 i IAS 32 står:

Om en preferensaktie saknar en fastställd inlösendag är klassificeringen beroende av de övriga villkor som fastställts. Klassificeringen är beroende på bedömningen av avtalets innebörd och definitionerna av en finansiell skuld och ett egetkapitalinstrument. Om utdelningar till innehavarna bestäms av emittenten ska aktierna klassificeras som eget kapital oberoende av om utdelningen är kumulativ eller ej. Klassificeringen av en preferensaktie som egetkapitalinstrument eller finansiell skuld påverkas inte av exempelvis

a) om utdelningar skett under en längre tidsperiod,

b) en avsikt att betala utdelning i framtiden,

c) en möjlig negativ inverkan på kursen på emittentens stamaktier om utdelning ej sker (på grund av begränsningar vad gäller att betala utdelning på stamaktier om utdelning inte betalas på preferensaktier),

d) storleken på emittentens reserver,

e) en emittents förväntade resultat för en period, eller

f) emittentens förmåga eller bristande förmåga att påverka storleken på periodens resultat.

Exempel 2

Förutsättningar

A4. I företagets stadgar står att inlösen endast kan ske efter företagets gottfinnande. I stadgarna står emellertid också att en begäran om inlösen godkänns automatiskt såvida inte företaget inte kan betala utan att överträda lokala föreskrifter avseende likviditet eller reserver.

Klassificering

A5. Företaget har inte den ovillkorade rätten att vägra inlösen och medlemsandelarna är en finansiell skuld. Begränsningarna ovan baseras på företagets förmåga att reglera sin skuld. De begränsar inlösen endast om likviditets- eller reservkrav inte uppfylls och i det fallet bara till den tidpunkt när de uppfylls. Därmed leder de inte, enligt de principer som återfinns i IAS 32, till en klassificering av det finansiella instrumentet som eget kapital. I punkt VT25 i IAS 32 står:

▼B

Preferensaktier kan emitteras med olika villkor. När en emittent bedömer om en preferensaktie är en finansiell skuld eller ett egetkapitalinstrument, utgår emittenten från de villkor som gäller för aktien för att avgöra om de motsvarar vad som kännetecknar en finansiell skuld. Om, exempelvis, en preferensaktie ska lösas in vid en viss tidpunkt eller när ►M5 ägaren ◄ så begär, innehåller aktien definitionsmässigt en finansiell skuld eftersom emittenten har en skyldighet att överföra finansiella tillgångar till ►M5 ägaren ◄. *Att emittenten potentiellt inte kan lösa in preferensaktien enligt avtalsvillkoren på grund av brist på tillgångar, juridiska skäl eller otillräckliga medel ändrar inte detta förhållande.* [Vår kursivering]

FÖRBUD MOT INLÖSEN (punkterna 8 och 9)

Exempel 3

Förutsättningar

A6. En ekonomisk förening har tidigare givit ut andelar till sina medlemmar vid olika tidpunkter och till olika belopp enligt nedan:

a) 1 januari 2001100 000 andelar för 10 VE styck (1 000 000 VE),

b) 1 januari 2002100 000 andelar för 20 VE styck (ytterligare 2 000 000 VE så att det sammanlagda beloppet för andelarna nu är 3 000 000 VE).

Andelarna kan inlösas vid anfordran till det belopp de utgivits till.

A7. I företagets stadgar står att ackumulerad inlösen inte kan överstiga 20 procent av det högsta antalet medlemsandelar som någonsin varit utestående. Per 31 december 2002 har företaget 200 000 utestående andelar, vilket är det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående och inga andelar har tidigare lösts in. Den 1 januari 2003 ändrar företaget sina stadgar och höjer tillåten nivå för ackumulerad inlösen till 25 procent av det högsta antal medlemsandelar som någonsin varit utestående.

Klassificering

Innan stadgarna har ändrats

▼M53

A8. Medlemsandelar utöver förbudet mot inlösen är finansiella skulder. Den ekonomiska föreningen värderar denna finansiella skuld till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Eftersom dessa andelar kan återlösas vid anfordran, värderar den ekonomiska föreningen det verkliga värdet för sådana finansiella skulder i enlighet med punkt 47 i IFRS 13: ”Det verkliga värdet för en finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) är inte lägre än det belopp som ska erläggas vid anfordran …”. Därmed klassificerar den ekonomiska föreningen som finansiell skuld det högsta belopp som är betalbart vid anfordran enligt inlösenvillkoren.

▼B

A9. Den 1 januari 2001 är det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren 20 000 andelar för 10 VE styck och därmed klassificerar företaget 200 000 VE som finansiell skuld och 800 000 VE som eget kapital. Den 1 januari 2002, på grund av den nya utgivningen av andelar, stiger emellertid det högsta belopp som är betalbart enligt inlösenvillkoren till 40 000 andelar för 20 VE styck. Emission av ytterligare andelar för 20 VE ger upphov till en ny skuld som värderas till verkligt värde vid första redovisningstillfället. Skulden, efter att dessa andelar har utgivits, är 20 procent av sammanlagda antalet utestående andelar (200 000) värderade till 20 VE, eller 800 000 VE. Detta kräver att en ytterligare skuld om 600 000 VE redovisas. I detta exempel redovisas ingen vinst eller förlust. Därmed klassificerar företaget nu 800 000 som finansiella skulder och 2 200 000 VE som eget kapital. I detta exempel antas att dessa belopp inte ändras mellan den 1 januari 2001 och 31 december 2002.

Efter att stadgarna har ändrats

▼M53

A10. Efter ändringen i stadgarna kan den ekonomiska föreningen nu bli tvungen att lösa in högst 25 procent av de utestående andelarna eller högst 50 000 andelar för 20 VE styck. Den 1 januari 20X3 klassificerar därmed den ekonomiska föreningen som finansiella skulder ett belopp om 1 000 000 VE, som är det högsta belopp som ska betalas vid anfordran enligt inlösenvillkoren, efter vad som fastställts i enlighet med punkt 47 i IFRS 13. Därför överför den ekonomiska föreningen den 1 januari 20X3 från eget kapital till finansiella skulder ett belopp om 200 000 VE, vilket innebär att 2 000 000 VE klassificeras som eget kapital. I detta exempel redovisar företaget inte en vinst eller en förlust vid överföringen.

▼B

Exempel 4

Förutsättningar

A11. Lokal lagstiftning som styr ekonomiska föreningars verksamhet, eller villkoren i ett företags stadgar, förbjuder ett företag att lösa in medlemsandelar om, genom inlösen, detta skulle minska det inbetalda kapitalet från medlemsandelarna till under 75 procent av det högsta beloppet för inbetalt kapital från medlemsandelarna. Det högsta beloppet för en viss ekonomisk förening är 1 000 000 VE. Per ►M5 rapportperiodens slut ◄ uppgår saldot för inbetalt kapital till 900 000 VE.

Klassificering

A12. I detta fall skulle 750 000 VE klassificeras som eget kapital och 150 000 VE klassificeras som finansiella skulder. Utöver de punkter som redan citerats, står i punkt 18 (b) i IAS 32 bland annat att:

▼M6

… ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång (ett ”inlösbart instrument”) är en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D. Det finansiella instrumentet är en finansiell skuld också när kontantbeloppet eller andra finansiella tillgångar fastställts utifrån ett index eller med annan metod som påverkas av fluktuationer. Att innehavaren har rätt att kräva att emittenten återlöser instrumentet mot kontanter eller mot annan finansiell tillgång innebär att det inlösbara instrumentet kan definieras som en finansiell skuld, med undantag av de instrument som klassificeras som egetkapitalinstrument enligt punkterna 16A och 16B eller punkterna 16C och 16D.

▼B

A13. Det inlösenförbud som beskrivs i exemplet skiljer sig från de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är begränsningar av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Detta exempel, däremot, beskriver ett ovillkorat förbud mot inlösen utöver ett visst belopp, oavsett företagets förmåga att lösa in medlemsandelarna (exempelvis dess kassareserver, vinst eller utdelningsbara reserver). I praktiken förhindrar förbudet mot inlösen företaget från att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet belopp inbetalt kapital. Därför är den andel av medlemsandelarna som omfattas av inlösenförbudet inte en finansiell skuld. Trots att varje medlemsandel kan lösas in individuellt, är en andel av sammanlagt antal utestående andelar inte inlösningsbara under några andra omständigheter än likvidation av företaget.

Exempel 5

Förutsättningar

A14. Förutsättningarna i detta exempel är samma som i exempel 4. Dessutom, per ►**M5** rapportperiodens slut ◄, förhindrar de likviditetskrav som den lokala lagstiftningen föreskriver företaget från att lösa in några medlemsandelar såvida inte dess innehav av likvida medel och kortfristiga investeringar överstiger ett angivet belopp. Effekten av dessa likviditetskrav per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ är att företaget inte kan betala mer än 50 000 VE för att lösa in medlemsandelar.

Klassificering

A15. På samma sätt som i exempel 4 klassificerar företaget 750 000 VE som eget kapital och 150 000 VE som en finansiell skuld. Detta beror på att det belopp som klassificeras som skuld baseras på företagets ovillkorade rätt att vägra inlösen och inte på villkorade restriktioner som förhindrar inlösen endast om likviditetskrav eller andra krav inte är uppfyllda och då bara fram till den tidpunkt då de är uppfyllda. Kraven i punkterna 19 och VT25 i IAS 32 tillämpas i detta fall.

Exempel 6

Förutsättningar

A16. Enligt företagets stadgar förbjuds företaget att lösa in medlemsandelar, förutom till den del som motsvarar den sammanlagda köpeskillingen från utgivande av ytterligare medlemsandelar till nya eller befintliga medlemmar under de föregående tre åren. Köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar måste användas för att lösa in andelar för vilka medlemmar har begärt inlösen. Under de föregående tre åren har den sammanlagda köpeskillingen från utgivning av medlemsandelar uppgått till 12 000 VE och inga medlemsandelar har lösts in.

Klassificering

A17. Företaget klassificerar 12 000 VE av medlemsandelarna som finansiella skulder. I överensstämmelse med slutsatserna i exempel 4 är medlemsandelar som omfattas av ett ovillkorat förbud mot inlösen inte finansiella skulder. Ett sådant ovillkorat förbud tillämpas på ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från utgivna andelar före de föregående tre åren och därmed klassificeras detta belopp som eget kapital. Ett belopp motsvarande den sammanlagda köpeskillingen från andelar som utgivits under de föregående tre åren omfattas emellertid inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen. Därmed ger köpeskillingen från utgivande av medlemsandelar under de tre föregående åren upphov till finansiella skulder till dess att de inte längre kan användas för inlösen av medlemsandelar. Följden blir att företaget har en finansiell skuld motsvarande den sammanlagda köpeskillingen för utgivna andelar under de föregående tre åren, efter avdrag för inlösta andelar under denna period.

▼B

Exempel 7

Förutsättningar

A18. Företaget är en kooperativ bank. Den lokala lagstiftningen som reglerar kooperativa bankers verksamhet anger att minst 50 procent av företagets sammanlagda ”utestående skulder” (ett begrepp som definieras i föreskrifterna och innefattar konton för medlemsandelar) måste vara i form av medlemmars inbetalda kapital. Effekten av föreskriften är att om en ekonomisk förenings samtliga utestående skulder är i form av medlemsandelar, kan den inlösa samtliga skulder. Per 31 december 2001 är företagets sammanlagda utestående skulder 200 000 VE, varav 125 000 VE motsvarar konton för medlemsandelar. Enligt villkoren för medlemmarnas andelskonton kan ►M5 ägaren ◄ lösa in dem vid anfordran och det finns inga begränsningar vad gäller inlösen i företagets stadgar.

Klassificering

A19. I detta exempel klassificeras medlemsandelarna som finansiella skulder. Inlösenförbudet liknar de restriktioner som beskrivs i punkterna 19 och VT25 i IAS 32. Dessa restriktioner är en villkorad begränsning av ett företags förmåga att betala ett belopp avseende en finansiell skuld, det vill säga de förhindrar betalning av skulden endast om vissa villkor är uppfyllda. Mer exakt kan företagets tvingas att lösa in hela beloppet avseende medlemsandelarna (125 000 VE) om det betalade samtliga sina övriga skulder (75 000 VE). Följden är att förbudet mot inlösen inte hindrar företaget att ådra sig en finansiell skuld för att lösa in mer än ett angivet antal medlemsandelar eller ett angivet belopp inbetalt kapital. Företaget är endast tillåtet att skjuta upp inlösen tills ett villkor är uppfyllt, det vill säga återbetalningen av övriga skulder. Medlemsandelarna i detta exempel omfattas inte av ett ovillkorat förbud mot inlösen och klassificeras därför som finansiella skulder.

▼B

IFRIC-TOLKNING 4

Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

▼M33

— IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*

▼B

BAKGRUND

1. Ett företag kan ingå ett avtal, bestående av en transaktion eller ett antal sammanhängande transaktioner, som inte har ett leasingavtals rättsliga form men som överlåter rätten att använda en tillgång (exempelvis en materiell anläggningstillgång) i utbyte mot en betalning eller en serie av betalningar. Exempel på avtal i vilka ett företag (leverantören) kan överlåta en sådan rätt att använda en tillgång till ett annat företag (köparen), ofta tillsammans med tjänster med anknytning till tillgången, innefattar:

   — outsourcingavtal (exempelvis outsourcing av ett företags databearbetningsfunktioner).

   — avtal inom telekombranschen, i vilka leverantörer av nätverkskapacitet ingår avtal att tillhandahålla köpare med rätten till kapacitet.

   — Så kallade ”take-or-pay”-avtal och liknande avtal, i vilka köparna måste göra angivna betalningar oavsett om de tar emot leverans av avtalade produkter eller tjänster eller ej (exempelvis ett ”take-or-pay”-avtal att förvärva i huvudsak hela en leverantörs kraftproduktion).

2. Denna tolkning innehåller vägledning om fastställande av huruvida sådana avtal är, eller innehåller, leasingavtal som ska redovisas i enlighet med IAS 17. Den innehåller inte vägledning om fastställande av hur ett sådant avtal ska klassificeras enligt den standarden.

3. I vissa avtal är den underliggande tillgång som är föremål för leasingavtalet en del av en större tillgång. Denna tolkning behandlar inte hur ett företag fastställer när en del av en större tillgång i sig är den underliggande tillgången när det gäller tillämpning av IAS 17. Oaktat dettaomfattas avtal i vilka den underliggande tillgången skulle motsvara en beräkningsenhet i antingen IAS 16 eller IAS 38 av denna tolknings tillämpningsområde.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼M9

4. Denna tolkning är inte tillämplig på avtal som

   a) är, eller innehåller, leasingavtal som undantas från tillämpningsområdet för IAS 17, eller

   b) är offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster inom ramen för IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*.

▼B

FRÅGESTÄLLNINGAR

5. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal enligt definition i IAS 17,

b) när en bedömning eller en ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, ska göras, och

c) om ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal, hur betalningarna för leasingavtalet ska skiljas från betalningar för andra delar av avtalet.

BESLUT

Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

6. Fastställande av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal ska baseras på avtalets innebörd och kräver en bedömning av huruvida:

a) avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång eller tillgångar (tillgången), och

b) avtalet överlåter en rätt att använda tillgången.

Avtalets fullföljande är beroende av användandet av en särskild tillgång

7. Även om en särskild tillgång uttryckligen kan identifieras i ett avtal, omfattas den inte av ett leasingavtal om fullföljandet av avtalet inte är beroende av användandet av den särskilda tillgången. Om exempelvis leverantören är förpliktigad att leverera en angiven kvantitet varor och tjänster och har rätten och förmågan att tillhandahålla dessa varor eller tjänster genom användande av andra tillgångar som inte är angivna i avtalet, är fullföljandet av avtalet inte beroende av den särskilda tillgången och avtalet innehåller inte ett leasingavtal. En garantiförpliktelse som tillåter eller kräver ersättning av samma eller liknande tillgångar när den särskilda tillgången inte fungerar som den ska utesluter inte redovisning som leasingavtal. Dessutom utesluter inte ett avtalsvillkor (villkorat eller annat) som tillåter eller kräver att leverantören ska ersätta andra tillgångar oavsett orsak på eller efter ett angivet datum redovisning som leasingavtal före tidpunkten för ersättning.

8. En tillgång har implicit blivit angiven om, exempelvis, leverantören äger eller leasar endast en tillgång med vilken förpliktelsen ska fullföljas och det inte är ekonomiskt möjligt eller praktiskt genomförbart för leverantören att fullfölja sin förpliktelse genom användande av andra tillgångar.

Avtalet överlåter en rätt att använda tillgången

9. Ett avtal överlåter rätten att använda tillgången om avtalet till köparen (leasetagaren) överlåter rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången. Rätten att kontrollera användandet av den underliggande tillgången överlåts om något av följande villkor uppfylls:

a) Köparen har förmågan eller rätten att använda tillgången eller anvisa andra att använda tillgången på ett sätt som köparen bestämmer och samtidigt erhåller eller kontrollerar mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

▼B

b) Köparen har förmågan eller rätten att kontrollera fysisk åtkomst till den underliggande tillgången och samtidigt erhålla eller kontrollera mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta från tillgången.

c) Fakta och omständigheter tyder på att det är osannolikt att en eller flera parter förutom köparen kommer att ta mer än en obetydlig del av produktionen eller annan nytta som kommer att produceras eller genereras av tillgången under avtalstiden, och det pris som köparen kommer att betala för produktionen vare sig är avtalsenligt fast per enhet av produktionen eller motsvarar aktuellt marknadspris per enhet av produktionen vid tidpunkten för leverans av produktionen.

Bedömning eller ny bedömning av huruvida ett avtal är, eller innehåller, ett leasingavtal

10. Bedömningen om huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal ska göras vid avtalets början, som är det tidigare av avtalsdatum och den tidpunkt då parterna har ett åtagande till varandra rörande de viktigaste villkoren i avtalet, baserat på alla fakta och omständigheter.

a) Avtalsvillkoren har förändrats, såvida inte förändringen endast gäller förnyelse eller förlängning av avtalet.

b) Ett villkor om förnyelse av avtalet utnyttjas eller en förlängning avtalas av avtalsparterna, såvida inte villkoret om förnyelse eller förlängningen innefattades i leasingperioden i enlighet med punkt 4 i IAS 17. Ett villkor om förnyelse eller förlängning av avtalet som inte innefattar ändring av något av villkoren i ursprungsavtalet före utgången av löptiden för ursprungsavtalet ska utvärderas i enlighet med punkterna 6–9 endast med avseende på förnyelse- eller förlängningsperioden.

c) Det är en ändring i fastställandet av huruvida fullföljande är beroende av en angiven tillgång.

d) Det är en betydande förändring i tillgången, exempelvis en betydande fysisk förändring av en materiell anläggningstillgång.

11. En ny bedömning av ett avtal ska baseras på fakta och omständigheter per tidpunkten för den nya bedömningen, inklusive avtalets återstående löptid. Förändringar i uppskattningar och bedömningar (exempelvis den uppskattade mängd produktion som ska levereras till köparen eller andra potentiella köpare) skulle inte utlösa en ny bedömning. Om ett avtal får en ny bedömning och det fastställs att det innehåller ett leasingavtal (eller att det inte innehåller ett leasingavtal), ska redovisning som leasingavtal tillämpas (eller upphöra att tillämpas) från

a) i fallet i (a), (c) eller (d) i punkt 10, när förändringen i omständigheter innebär att ny bedömning sker,

b) i fallet (b) i punkt 10, i början av förnyelse- eller förlängningsperioden.

▼B

Skilja betalningar för leasingavtalet från andra betalningar

12. Om ett avtal innehåller ett leasingavtal ska avtalsparterna tillämpa kraven i IAS 17 på avtalets leasingdel, såvida denna del inte är undantagen från de kraven i enlighet med punkt 2 i IAS 17. I enlighet med detta, om ett avtal innehåller ett leasingavtal, ska detta leasingavtal klassificeras som ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal i enlighet med punkterna 7–19 i IAS 17. Andra delar i avtalet som inte omfattas av tillämpningsområdet för IAS 17 ska redovisas i enlighet med andra standarder.

13. När det gäller tillämpningen av kraven i IAS 17 ska betalningar och annan ersättning som krävs enligt avtalet vid avtalets början eller vid en ny bedömning av avtalet delas upp i dem för leasingavtalet och dem för andra delar baserat på deras relativa verkliga värden. Minimileaseavgifter enligt definition i punkt 4 i IAS 17 innefattar endast betalningar för leasingavtalet (det vill säga rätten att använda tillgången) och exkluderar betalningar för andra delar av avtalet (exempelvis för tjänster och kostnaden för produktion).

14. I vissa fall kommer avskiljandet av betalningar för leasingavtal från betalningar för andra delar i avtalet att kräva att köparen använder en uppskattningsteknik. Exempelvis kan en köpare uppskatta leasingavgifterna genom hänvisning till ett leasingavtal för en jämförbar tillgång som inte innehåller några andra delar, eller genom att uppskatta betalningarna för de andra delarna i avtalet genom hänvisning till jämförbara avtal och sedan dra ifrån dessa betalningar från de sammanlagda betalningarna enligt avtalet.

15. Om en köpare kommer fram till att det är praktiskt ogenomförbart att skilja betalningarna åt på ett tillförlitligt sätt ska köparen:

a) när det gäller ett finansiellt leasingavtal, redovisa en tillgång och en skuld till ett belopp motsvarande det verkliga värdet för den underliggande tillgång som identifierades i punkterna 7 och 8 som föremål för leasingavtalet. Därefter ska skulden minskas i takt med att betalningar görs och en implicit ränta för skulden redovisas genom att använda köparens marginella låneränta ([1]).

b) när det gäller ett operationellt leasingavtal, redovisa alla betalningar enligt avtalet som leasingavgifter för att iaktta upplysningskraven i IAS 17, men

i) lämna separat upplysning om dessa betalningar, skilt från minimileaseavgifter avseende andra avtal som inte innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal, och

ii) ange att de betalningar för vilka upplysning lämnats också innefattar betalningar för delar som inte omfattas av leasingavtal i avtalet.

IKRAFTTRÄDANDE

16. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 januari 2006, ska företaget lämna upplysning om detta.

([1]) ►M33 I IAS 17 används begreppet ”verkligt värde” på ett sätt som i vissa avseenden skiljer sig från definitionen av verkligt värde i IFRS 13. När ett företag tillämpar IAS 17 ska det därför göra en värdering till verkligt värde enligt IAS 17, inte enligt IFRS 13. ◄

▼B

ÖVERGÅNG

17. IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag använder detta undantag ska det tillämpa punkterna 6–9 i tolkningen på avtal som är befintliga vid ingången av den tidigaste period för vilken jämförande information enligt IFRS presenteras baserat på de fakta och omständigheter som råder vid denna periods början.

▼B

IFRIC-TOLKNING 5

Rätter till intressen i fonder för nedläggning, återställande och miljöåterställande åtgärder

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

▼M32

_____

— IAS 28, *Innehav i intresseföretag och joint ventures*

_____

▼B

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

▼M53

_____

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼M32

— IFRS 10 *Koncernredovisning*

— IFRS 11 *Samarbetsarrangemang*

▼B

— SIC-12, *När ska ett företag för särskilt ändamål, ett SPE, omfattas av koncernredovisningen? (enligt omarbetning 2004)*

BAKGRUND

1. Syftet med fonder för nedläggning, återställande samt miljöåterställande åtgärder, nedan kallade ”nedläggningsfonder” eller ”fonder”, är att avskilja tillgångar för att finansiera vissa eller alla kostnader för att lägga ned en anläggning (såsom ett kärnkraftverk) eller viss utrustning (såsom bilar) eller för miljöåterställande åtgärder (såsom att rena förorenat vatten eller återställa mark där gruvdrift bedrivits), tillsammans kallat ”nedläggning”.

2. Tillskott till dessa fonder kan vara frivilliga eller krävas enligt föreskrift eller lag. Fonderna kan ha en av följande strukturer

   a) fonder som inrättas av en enda tillskottsgivare för att finansiera de egna nedläggningsförpliktelserna, oavsett om de gäller en viss plats eller ett antal geografiskt spridda platser.

   b) fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser, när tillskottsgivare har rätt till ersättning för nedläggningskostnader motsvarande deras tillskott plus faktisk avkastning på dessa tillskott minus deras andel av kostnaderna för att administrera fonden. Tillskottsgivare kan ha en förpliktelse att betala ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

   c) fonder som inrättas med flera tillskottsgivare för att finansiera deras enskilda eller gemensamma nedläggningsförpliktelser när den föreskrivna tillskottsnivån baseras på aktuell aktivitet hos en tillskottsgivare och den ersättning som erhålls av denna tillskottsgivare baseras på tidigare aktiviteter. I sådana fall förekommer en potentiell felmatchning mellan storleken på de tillskott som tillskottsgivaren har betalat in (baserat på aktuell aktivitet) och det värde som går att realisera från fonden (baserat på tidigare aktivitet).

3. Sådana fonder har i allmänhet följande egenskaper

   a) fonden administreras separat av oberoende förvaltare.

▼B

b) företagen (tillskottsgivarna) gör tillskott till fonden, som investeras i tillgångar som kan innefatta både skuld- och egetkapitalinstrument, och som är tillgängliga som hjälp för att betala tillskottsgivarnas nedläggningskostnader. Förvaltarna bestämmer hur tillskotten investeras, inom de ramar som är fastställda i fondens förvaltningsdokument och eventuell tillämplig lagstiftning eller andra föreskrifter.

c) tillskottsgivare behåller förpliktelsen att betala nedläggningskostnader. Tillskottsgivare kan emellertid erhålla ersättning för nedläggningskostnader från fonden upp till det lägre beloppet av de uppkomna nedläggningskostnaderna och tillskottsgivarens andel av fondens tillgångar.

d) tillskottsgivare kan ha begränsad eller ingen åtkomst till överskott av tillgångar i fonden utöver dem som används för att betala ersättningsbara nedläggningskostnader.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning tillämpas på redovisning i de finansiella rapporterna för en tillskottsgivare när det gäller intressen som uppkommer på grund av nedläggningsfonder som har båda följande egenskaper

a) tillgångarna administreras separat (antingen genom att de innehas av en separat juridisk person eller som åtskilda tillgångar i ett annat företag), och

b) en tillskottsgivares rätt att få åtkomst till tillgångarna är begränsad.

▼M53

5. En kvarstående rätt i en fond som går utöver rätten till ersättning, såsom en avtalad rätt till utdelning när alla nedläggningsåtgärder är fullföljda eller vid avveckling av fonden, kan vara ett egetkapitalinstrument som faller inom tillämpningsområdet för IFRS 9 och omfattas inte av tillämpningsområdet för denna tolkning.

▼B

FRÅGESTÄLLNINGAR

6. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) hur ska en tillskottsgivare redovisa sitt intresse i en fond?

b) hur en förpliktelse ska redovisas när en tillskottsgivare är skyldig att betala in ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs.

BESLUT

Redovisning av intressen i en fond

7. Tillskottsgivaren ska redovisa sin förpliktelse att betala nedläggningskostnader som en skuld och redovisa intresset i fonden separat såvida inte tillskottsgivaren slipper betala nedläggningskostnader även om fonden underlåter att betala.

▼M32

8. Tillskottsgivaren ska fastställa huruvida det har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden genom hänvisning till IFRS, 10, IFRS 11 och IAS. Om det har det skal tillskottsgivaren redovisa sitt intresse i fonden i enlighet med dessa standarder.

▼M32

9. Om en tillskottsgivare inte har bestämmande inflytande, gemensamt bestämmande inflytande eller betydande inflytande över fonden ska tillskottsgivaren redovisa rätten att erhålla ersättning från fonden som en ersättning i enlighet med IAS 37. Ersättningen ska värderas till det lägsta av:

▼B

a) det belopp avseende nedläggningsförpliktelsen som redovisas, och

b) tillskottsgivarens andel av det verkliga värdet på de nettotillgångar i fonden som är hänförliga till tillskottsgivare.

Förändringar i redovisat värde för rätten att erhålla ersättning som inte beror på avgifter till och betalningar från fonden ska redovisas i ►M5 rapporten över totalresultatet ◄ den period då dessa förändringar inträffar.

Redovisning av förpliktelser att göra ytterligare tillskott

10. När en tillskottsgivare har en förpliktelse att göra potentiella ytterligare tillskott, exempelvis i händelse av annan tillskottsgivares konkurs eller om värdet på de tillgångar som fonden innehar minskar i en sådan omfattning att de inte räcker till för att fullgöra fondens ersättningsskyldighet, är denna förpliktelse en eventualförpliktelse som omfattas av tillämpningsområdet för IAS 37. Tillskottsgivaren ska endast redovisa en skuld om det är sannolikt att ytterligare tillskott kommer att göras.

Upplysningar

11. En tillskottsgivare ska lämna upplysning om karaktären på sitt intresse i en fond och alla begränsningar vad gäller åtkomst till tillgångarna i fonden.

12. När en tillskottsgivare har en potentiell förpliktelse att göra ytterligare tillskott som inte redovisas som en skuld (se punkt 10) ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 86 i IAS 37.

13. När en tillskottsgivare redovisar sitt intresse i fonden i enlighet med punkt 9 ska tillskottsgivaren lämna de upplysningar som krävs i punkt 85 (c) i IAS 37.

IKRAFTTRÄDANDE

14. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsårsom börjar den 1 januari 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna standard för en period som börjar före 1 januari 2006, ska det upplysa om detta.

▼M32

14B. IFRS 10 och IFRS 11, utfärdade i maj 2011, ändrade punkterna 8 och 9. Företag ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IFRS 10 och IFRS 11.

▼M53

14D. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkt 5 och strök punkterna 14A och 14C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼B

ÖVERGÅNG

15. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med kraven i IAS 8.

▼B

IFRIC-TOLKNING 6

Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

BAKGRUND

1. I punkt 17 i IAS 37 anges det att en förpliktande händelse är en inträffad händelse som leder till en befintlig förpliktelse som företaget i praktiken inte har någon annan möjlighet än att reglera.

2. I punkt 19 i IAS 37 anges det vidare att det bara är ”förpliktelser som uppstår på grund av inträffade händelser och finns oberoende av ett företags framtida handlande” som redovisas som avsättningar.

3. EU:s direktiv om avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter (nedan ”avfallet”, eller förordningens benämning ”WEEE” – Waste Electrical and Electronic Equipment) reglerar insamling, behandling, återvinning och miljövänligt bortskaffande av sådant avfall. Direktivets bestämmelser har givit upphov till vissa frågor om när förpliktelsen att på lämpligt sätt omhänderta WEEE ska redovisas. I direktivet görs skillnad mellan ”nytt avfall” och ”historiskt avfall”, och mellan avfall från privathushåll och avfall från andra källor än privathushåll. Med nytt avfall menas avfall från produkter som sålts den 13 augusti 2005 eller senare. All utrustning för privathushåll som sålts före det datumet anses således ge upphov till historiskt avfall i direktivets mening.

4. Enligt direktivet ska kostanden för att hantera avfall från utrustning för privathushåll bäras av tillverkare av sådan utrustning som varit etablerade på den aktuella marknaden under en viss period som ska fastställas enligt den berörda medlemsstatens lagstiftning (referensperioden). Direktivet kräver också att medlemsstaterna inför system för att dela kostnaderna proportionellt mellan tillverkarna, det vill säga i proportion till deras respektive marknadsandel för respektive typ av utrustning.

5. Vissa av de termer som används i denna tolkning, såsom ”marknadsandel” och ”referensperiod” kan definieras på vitt skilda sätt beroende på medlemsstat. ”Referensperioden” kan exempelvis ibland vara ett år, i andra fall en månad. Likaså kan mätningen av marknadsandelar och modellerna för hur företagens förpliktelser ska beräknas variera mellan olika medlemsstater. Alla dessa variationer gäller dock endast hur förpliktelsen ska mätas och beräknas, vilket inte faller inom ramen för denna tolkning.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

6. Denna tolkning ger vägledning om hur förpliktelser som är kopplade till hantering av ”historiskt avfall” från utrustning för privathushåll enligt EU:s direktiv om WEEE bör redovisas i tillverkarnas finansiella rapporter.

▼B

7. Tolkningen berör således varken nytt avfall eller historiskt avfall som kommer från andra källor än privathushåll, eftersom de förpliktelser som är förknippade med hanteringen av sådant avfall framgår tillräckligt klart av IAS 37. Om emellertid nytt avfall från privathushåll i nationell lagstiftning behandlas på ett liknande sätt som historiskt avfall från samma källa ska principerna i denna tolkning tillämpas genom hänvisning till rangordningen i punkt 10–12 i IAS 8. Rangordningen i IAS 8 är också relevant för andra bestämmelser som innebär förpliktelser som liknar den kostnadsfördelningsmodell som fastställs i det aktuella EU-direktivet.

FRÅGESTÄLLNING

8. IFRIC har ombetts att – i fråga om hanteringen av WEEE – avgöra vad som är den förpliktande händelse som ska ligga till grund för redovisning av en avsättning för avfallshantering enligt punkt 14 (a) i IAS 37:

— Tillverkningen eller försäljningen av den utrustning för privathushåll som givit upphov till avfallet?

— Deltagande på den aktuella marknaden under referensperioden?

— Den tidpunkt eller period då kostnaden för avfallshanteringen uppkommer?

BESLUT

9. Den förpliktande händelsen enligt punkt 14 (a) i IAS 37 ska vara deltagandet på den aktuella marknaden under referensperioden. Således uppstår inte en förpliktelse som är kopplad till hantering av historiskt avfall från privata hushåll när produkten tillverkas eller säljs. Eftersom förpliktelsen i fråga om avfall från sådan utrustning är kopplad till företagets marknadsdeltagande under referensperioden och inte till den tidpunkt då varorna tillverkas eller säljs eller då avfallet hanteras föreligger det alltså ingen förpliktelse om inte en viss marknadsandel uppmäts för referensperioden. Frågan om när den förpliktande händelsen äger rum kan också vara oberoende av under vilken period avfallet i praktiken hanteras och när kostnaderna för detta uppstår.

IKRAFTTRÄDANDE

10. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 december 2005 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 december 2005, ska företaget lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNG

11. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

IFRIC-TOLKNING 7

Tillämpning av inflationsjusteringsmetoden enligt IAS 29 Finansiell rapportering i höginflationsländer

REFERENSER

— IAS 12, *Inkomstskatter*

— IAS 29, *Redovisning i höginflationsländer*

BAKGRUND

1. Denna tolkning innehåller vägledning om hur kraven i IAS 29 ska tillämpas under en rapporteringsperiod då ett företag konstaterar ([1]) att ekonomin vars valuta företaget använder som funktionell valuta har drabbats av höginflation, om ekonomin inte hade höginflation under perioden före, och företaget därför måste inflationsjustera sina finansiella rapporter i enlighet med IAS 29.

FRÅGESTÄLLNINGAR

2. De frågor som behandlas i denna tolkning är följande:

   a) Hur ska kravet ”… uttryckas i den ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten” i punkt 8 i IAS 29 tolkas när ett företag tillämpar standarden?

   b) Hur ska ett företag redovisa ingående uppskjutna skatter i sina inflationsjusterade finansiella rapporter?

BESLUT

3. Under den rapporteringsperiod då ett företag konstaterar att ekonomin för den funktionella valutan har drabbats av höginflation, som inte kännetecknandes av höginflation under den föregående perioden, ska företaget tillämpa kraven i IAS 29 som om ekonomin alltid hade varit en höginflationsekonomi. När det gäller icke-monetära poster som är värderade till anskaffningsvärde ska företagets ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ därför inflationsjusteras i början av den tidigaste perioden som redovisas i de finansiella rapporterna, för att återspegla inflationseffekten från anskaffningstidpunkten för tillgångarna och från det datum skulderna uppstod eller övertogs till ►**M5** rapportperiodens slut ◄. När det gäller icke-monetära poster i ►**M5** ingångsrapporten över finansiell ställning ◄ som uttrycks i andra belopp än de som gällde vid anskaffningstidpunkten eller den tidpunkt då skulderna uppkom, ska inflationsjusteringen i stället återspegla effekten av inflationen från de datum då dessa belopp fastställdes fram till rapporteringsperiodens sista balansdag.

4. Per ►**M5** rapportperiodens slut ◄ redovisas och värderas uppskjutna skatter i enlighet med IAS 12. Beloppen för uppskjutna skatter i rapporteringsperiodens ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ ska emellertid redovisas på följande sätt:

   a) Företagen omvärderar de uppskjutna skatterna i enlighet med IAS 12 efter inflationsjusteringen av de icke-monetära posternas nominella redovisade värden i rapporteringsperiodens ►**M5** ingångsrapport över finansiell ställning ◄ genom att tillämpa den ►**M5** vid rapportperiodens slut ◄ gällande värdeenheten.

([1]) Konstaterandet av höginflation bygger på företagets bedömning av kriteriet i punkt 3 i IAS 29.

▼B

b) De uppskjutna skatterna som har omvärderats enligt (a) inflationsjusteras för förändringen av värdeenheten mellan datum för rapporteringsperiodens ►M5 ingångsrapport över finansiell ställning ◄ och ►M5 rapportperiodens slut ◄.

Företaget ska tillämpa den metod som anges under (a) och (b) för att inflationsjustera de uppskjutna skatterna i ►M5 ingångsrapporten över den finansiella ställningen ◄ för alla jämförelseperioder som redovisas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den rapporteringsperiod under vilken företaget tillämpar IAS 29.

5. Efter det att ett företag har inflationsjusterat sina finansiella rapporter ska alla motsvarande siffror i de finansiella rapporterna för en efterföljande rapporteringsperiod, vilket innefattar uppskjutna skatter, inflationsjusteras genom att förändringen i den gällande värdeenheten för denna efterföljande rapporteringsperiod endast tillämpas i de inflationsjusterade finansiella rapporterna för den föregående perioden.

IKRAFTTRÄDANDE

6. Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 mars 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning i finansiella rapporter avseende en period som börjar före den 1 mars 2006 ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M23

_____

▼M53

_____

▼B

IFRIC-TOLKNING 10

Delårsrapportering och nedskrivningar

REFERENSER

— IAS 34, *Delårsrapportering*

— IAS 36, *Nedskrivningar*

▼M53

———————

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼B

BAKGRUND

▼M53

1. Ett företag ska vid varje rapportperiods slut bedöma om det föreligger ett behov av att skriva ned värdet på goodwill och, om så krävs, redovisa en nedskrivning av värdet per det datumet i enlighet med IAS 36. Vid en efterföljande rapportperiods slut kan emellertid förhållandena ha förändrats i så hög grad att nedskrivningen av värdet skulle ha varit lägre eller helt hade kunnat undvikas om bedömningen av nedskrivningsbehovet hade gjorts först vid det tillfället. Tolkningen ger en vägledning om huruvida sådana nedskrivningar av värde över huvud taget bör återföras.

2. Tolkningen behandlar hur kraven i IAS 34 och redovisningen av nedskrivningen av goodwill i IAS 36 påverkar varandra, samt effekterna av den ömsesidiga påverkan på påföljande delårsrapporter och årsredovisningar.

▼B

FRÅGESTÄLLNING

3. Enligt punkt 28 i IAS 34 ska ett företag tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporterna som i årsredovisningarna. I den standarden anges också: ”Rapportfrekvensen (årligen, halvårsvis eller kvartalsvis) ska inte påverka det redovisade årsresultatet. För att uppnå denna målsättning ska värdering för delårsrapporteringsändamål göras en gång om året.”

4. I IAS 36 punkt 124 anges: ”En nedskrivning av värdet på goodwill ska inte återföras i en efterföljande period.”

▼M53

5. [utgår]

6. [utgår]

7. Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

Bör ett företag återföra nedskrivningar som redovisas under en delårsperiod avseende goodwill om en nedskrivning inte hade redovisats, eller om en mindre nedskrivning hade redovisats, i det fall bedömningen av nedskrivningsbehovet endast hade gjorts vid en efterföljande rapportperiods slut?

▼B

BESLUT

▼M53

8. Ett företag ska inte återföra en nedskrivning som har redovisats under en tidigare delårsperiod med avseende på goodwill.

▼B

9. Ett företag ska inte tillämpa denna slutsats analogt på andra områden där det kan finnas en potentiell konflikt mellan IAS 34 och andra standarder.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

10. Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 november 2006 eller senare. Tidigare tillämpning uppmuntras. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före 1 november 2006, ska företaget lämna upplysning om detta. Ett företag ska hädanefter tillämpa tolkningen på goodwill från den dag då företaget för första gången tillämpade IAS 36. Företaget ska tillämpa tolkningen framåtriktat på investeringar i egenkapitalinstrument eller i finansiella tillgångar som redovisas till anskaffningsvärde från den dag då företaget för första gången tillämpade värderingskriterierna i IAS 39.

▼M53

14. IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 1, 2, 7 och 8 och strök punkterna 5, 6, 11–13. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M23

_____

▼M9

IFRIC TOLKNING 12

Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas*

— IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*

▼M53

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼M52

— IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*

▼M54

— IFRS 16 *Leasingavtal*

▼M9

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar samt fel*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 17 *Leasingavtal*

▼M52

_____

▼M9

— IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

— IAS 23 *Lånekostnader*

— IAS 32 *Finansiella instrument: Upplysningar och klassificering*

— IAS 36 *Nedskrivningar*

— IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 38 *Immateriella tillgångar*

▼M53

_____

▼M9

— IFRIC 4 *Fastställande av huruvida ett avtal innehåller ett leasingavtal*

— SIC-29 *Upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

BAKGRUND

1 I många länder har infrastrukturen för offentliga tjänster—t.ex. vägar, broar, tunnlar, fängelser, sjukhus, flygplatser, vattendistributionsanläggningar, energi- och telenät—av tradition byggts, förvaltats och underhållits av den offentliga sektorn och finansierats genom offentliga budgetanslag.

▼M9

2 I vissa länder har regeringen infört bestämmelser om tjänsteavtal för att få den privata sektorn att delta i utvecklingen, finansieringen, driften och underhållet av sådan infrastruktur. Infrastrukturen kan finnas redan, eller anläggas under avtalsperioden. Ett avtalsförhållande inom ramen för denna tolkning omfattar normalt ett företag inom den privata sektorn (en operatör) som anlägger eller uppgraderar den infrastruktur som används för den offentliga tjänsten (t.ex. genom en kapacitetsökning) och förvaltar och underhåller denna infrastruktur under en bestämd tid. Operatören får betalt för sina tjänster under avtalsperioden. Förhållandet regleras av ett avtal i vilket prestandakrav, mekanismer för prisjustering och regler om skiljedomsförfarande fastställs. Sådana förhållanden beskrivs ofta som BOT-avtal (build-operate-transfer=bygga-förvalta-avyttra), ROT-avtal (rehabilitate-operate-transfer=upprusta-förvalta-avyttra) eller PTP-avtal (public-to-private=offentlig-till-privat) om ekonomiska eller samhälleliga tjänster.

3 Ett inslag i dessa tjänsteavtal är att operatörens åtagande har karaktären av en offentlig tjänst. Enligt den offentliga politiken ska de tjänster som hör till infrastrukturen tillhandahållas allmänheten oavsett vem det är som förvaltar tjänsterna. Operatören är enligt tjänsteavtalet skyldig att tillhandahålla tjänsterna till allmänheten på en offentlig enhets vägnar. Andra gemensamma inslag är att

a) den part som tilldelar tjänsteavtalet (överlåtaren) är en offentlig enhet, inklusive regeringsorgan, eller ett företag inom den privata sektorn på vilket ansvaret för tjänsten har överlåtits,

b) operatören ansvarar för åtminstone en del av förvaltningen av infrastrukturen och tillhörande tjänster och inte bara fungerar som ombud för överlåtaren,

c) de utgångspriser som ska uppbäras av operatören fastställts i avtalet, där även prisrevideringarna under avtalsperioden regleras,

d) operatören är skyldig att överlämna infrastrukturen till överlåtaren i angivet skick vid avtalsperiodens utgång, mot en liten eller helt utan tilläggsersättning, oavsett vilken part som inledningsvis finansierade den.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning ger vägledning om operatörernas redovisning för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster

5 Denna tolkning gäller för offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster om

a) överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris, och

b) överlåtaren—genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat—kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.

6 Infrastruktur som används inom ramen för ett offentlig-till-privat avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster under hela sin livslängd (whole of life assets) omfattas av denna tolkning om villkoren i punkt 5 a uppfylls. Punkterna AG1–AG8 ger vägledning för att fastställa om, och i vilken utsträckning, offentlig-till-privata avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster omfattas av denna tolkning.

▼M9

7 Detta tolkning gäller både för

a) infrastruktur som operatören anlägger eller förvärvar från en tredje part för tjänsteavtalet, och

b) befintlig infrastruktur som överlåtaren ger operatören tillgång till för tjänsteavtalet.

8 I denna tolkning specificeras inte redovisning för infrastruktur som operatören innehade och tog upp som materiella anläggningstillgångar innan tjänsteavtalet slöts. Kraven på borttagande från balansräkningen i IFRS:er (enligt IAS 16) gäller för sådan infrastruktur.

9 I denna tolkning specificeras inte överlåtarnas redovisning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

10 I denna tolkning fastställs de allmänna principerna vid redovisning och värdering av förpliktelser och tillhörande rättigheter i avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster. Kraven på att lämna upplysningar om avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster finns i SIC-29 *Upplysningar om koncessioner för samhällsservice*. Följande frågor behandlas i denna tolkning:

a) Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen.

b) Redovisning och värdering av avtalsersättning.

c) Entreprenad- eller uppgraderingstjänster.

d) Förvaltningstjänster.

e) Lånekostnader.

f) Senare behandling i redovisningen av en finansiell tillgång och en immateriell tillgång.

g) Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören.

BESLUT

Behandling av operatörens rättigheter till infrastrukturen

11 Infrastruktur som omfattas av denna tolkning ska inte redovisas som operatörens materiella anläggningstillgångar eftersom tjänsteavtalet inte överlåter rätten att kontrollera användandet av infrastrukturen för offentliga tjänster på operatören. Operatören har tillgång till infrastrukturen för att tillhandahålla den offentliga tjänsten på överlåtarens vägnar enligt de villkor som anges i avtalet.

Redovisning och värdering av avtalsersättning

12 Enligt avtalsvillkoren inom ramen för denna tolkning fungerar operatören som tjänsteleverantör. Operatören anlägger eller uppgraderar infrastruktur (entreprenad- eller uppgraderingstjänster) som används för en offentlig tjänst och förvaltar och underhåller den infrastrukturen (förvaltningstjänster) under en bestämd tid.

▼M52

13 Operatören ska redovisa och värdera intäkter i enlighet med IFRS 15 för de tjänster som utförs. Ersättningens art är avgörande för dess senare behandling i redovisningen. Den senare redovisningen av ersättning som erhållits som en finansiell tillgång och som en immateriell tillgång beskrivs närmare i punkterna 23–26 nedan.

Entreprenad- eller uppgraderingstjänster

14 Operatören ska redovisa entreprenad- eller uppgraderingstjänster enligt IFRS 15.

Ersättning från överlåtaren till operatören

15 Om operatören utför entreprenad- eller uppgraderingstjänster ska den ersättning som operatören erhållit eller kommer att erhålla redovisas i enlighet med IFRS 15. Ersättningen kan vara rätten till

▼M9

a) en finansiell tillgång, eller

b) en immateriell tillgång.

16 Operatören ska redovisa en finansiell tillgång i den mån som denne har en ovillkorad avtalsenlig rätt att erhålla likvida medel eller en annan finansiell tillgång från överlåtaren av entreprenadtjänsterna eller på dennes uppdrag; överlåtaren har mycket liten eller ingen handlingsfrihet när det gäller att undgå betalning, vanligtvis på grund av att avtalet är verkställbart av domstol. Operatören har ovillkorad rätt att erhålla likvida medel om överlåtaren enligt avtalet garanterar att till operatören betala a) fastställda eller fastställbara belopp, eller b) det eventuella underskottet mellan de belopp som erhållits från den offentliga tjänstens användare och fastställda eller fastställbara belopp, även om betalningen är beroende av att operatören säkerställer att infrastrukturen uppfyller angivna kvalitets- och effektivitetskrav.

17 Operatören ska redovisa en immateriell tillgång i den utsträckning som denne erhåller rätt (tillstånd) att debitera den offentliga tjänstens användare. Rätt att debitera den offentliga tjänstens användare är inte en ovillkorad rätt att erhålla likvida medel eftersom beloppen är beroende av i vilken utsträckning allmänheten använder tjänsten.

▼M52

18 Om operatören får betalt för entreprenadtjänsterna delvis genom en finansiell tillgång och delvis genom en immateriell tillgång måste varje del av operatörens ersättning redovisas separat. Den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas för båda delarna ska redovisas för första gången i enlighet med IFRS 15.

19 Den typ av ersättning som överlåtaren ger operatören ska fastställas utifrån avtalsvillkoren och, i förekommande fall, relevant avtalsrätt. Ersättningens art är avgörande för senare redovisning enligt beskrivningen i punkterna 23–26. Dock ska båda ersättningstyperna klassificeras som avtalstillgångar under uppförande- eller uppgraderingsperioden i enlighet med IFRS 15.

▼M52

Förvaltningstjänster

20 Operatören ska redovisa förvaltningstjänster i enlighet med IFRS 15.

▼M9

Avtalsenliga skyldigheter att återställa infrastrukturen till fastställd användbarhetsnivå

21 Operatören kan som villkor för att erhålla sitt tillstånd vara tvungen att uppfylla avtalsenliga skyldigheter som a) att bibehålla infrastrukturen på en fastställd användbarhetsnivå, eller b) att återställa infrastrukturen till fastställt skick innan den överlämnas till överlåtaren då tjänsteavtalet har gått ut. Dessa avtalsenliga skyldigheter att underhålla eller återställa infrastrukturen, med undantag för eventuella uppgraderingsdelar (se punkt 14), ska redovisas och värderas enligt IAS 37, dvs. till den bästa möjliga uppskattningen av den utgift som behövs för att reglera den nuvarande skyldigheten på balansdagen.

Lånekostnader som operatören ådragit sig

22 Enligt IAS 23 ska lånekostnaderna för avtalet redovisas som kostnad för den period då de uppstår såvida inte operatören har avtalsenlig rätt att erhålla en immateriell tillgång (rätt att debitera den offentliga tjänstens användare). I detta fall ska lånekostnaderna för avtalet inräknas i anskaffningsvärdet under avtalets anläggningsfas i enlighet med den standarden.

Finansiell tillgång

▼M53

23 IAS 32 och IFRS 7 och 9 gäller för den finansiella tillgång som redovisas enligt punkterna 16 och 18.

24 Fordran på överlåtaren eller på dennes uppdrag redovisas enligt IFRS 9 som värderad till

a) upplupet anskaffningsvärde,

b) verkligt värde via övrigt totalresultat, eller

c) verkligt värde via resultatet.

25 Om fordran på överlåtaren värderas till upplupet anskaffningsvärde eller verkligt värde via övrigt totalresultat kräver IFRS 9 att ränta beräknad enligt effektivräntemetoden ska redovisas i resultatet.

▼M9

Immateriell tillgång

26 IAS 38 gäller för den immateriella tillgång som redovisas enligt punkterna 17 och 18. I punkterna 45–47 i IAS 38 ges vägledning för värdering av immateriella tillgångar som förvärvats genom en eller flera icke-monetära tillgångar eller en kombination av monetära och icke-monetära tillgångar.

▼M52

Infrastruktur som överlåtaren tillhandahållit operatören

27 Enligt punkt 11 redovisas infrastruktur som överlåtaren har gett operatören tillgång till för tjänsteavtalet inte som operatörens materiella anläggningstillgångar. Överlåtaren kan också förse operatören med annat, som denne kan behålla eller behandla som han vill. Om sådana tillgångar utgör en del av den ersättning som överlåtaren ska betala för tjänsterna är de inte statliga bidrag enligt definitionen i IAS 20. I stället redovisas de som en del av transaktionspriset enligt definitionen i IFRS 15.

▼M9

IKRAFTTRÄDANDE

28 Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 januari 2008 ska det lämna upplysning om detta.

▼M52

28D IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet ”Hänvisningar” och punkterna 13–15, 18–20 och 27 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼M53

28E IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 23–25 och strök punkterna 28A–28C. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M54

28F I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt AG8 och bilaga B. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar i sin tillämpning av IFRS 16.

▼M9

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

29 Om inte annat sägs i punkt 30 redovisas byten av redovisningsprinciper enligt IAS 8, dvs. retroaktivt.

30 Om det för ett visst tjänsteavtal är praktiskt ogenomförbart för en operatör att tillämpa denna tolkning retroaktivt ska denne, i början av den tidigast redovisade perioden,

a) redovisa de finansiella och immateriella tillgångar som förelåg i början av den tidigast redovisade perioden,

b) använda de tidigare redovisade värdena för dessa finansiella och immateriella tillgångar (oavsett hur de har klassificerats tidigare) som deras redovisade värden vid denna tidpunkt, och

c) pröva om de redovisade finansiella och immateriella tillgångarna vid den tidpunkten understiger återvinningsvärdet, såvida detta inte är ogenomförbart, varvid man ska pröva om värdena understiger återvinningsvärdet vid början av den aktuella perioden.

▼M9

Bilaga A

VÄGLEDNING VID TILLÄMPNING

Tolkningen och dess bilaga utgör en helhet.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE (punkt 5)

AG1 I punkt 5 i denna tolkning fastställs att infrastruktur omfattas av tolkningens tillämpningsområde då följande villkor gäller:

a) Överlåtaren kontrollerar eller reglerar vad för slags tjänster operatören måste tillhandahålla med infrastrukturen, till vem de måste tillhandahållas och till vilket pris, och

b) överlåtaren—genom äganderätt, nyttjanderätt eller annat—kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen vid avtalets utgång.

AG2 Den kontroll eller reglering som avses i villkor a) kan ske genom avtal eller på annat sätt (t.ex. genom ett tillsynsorgan), och omfattar förhållanden under vilka överlåtaren köper all produktion liksom förhållanden då en del eller all produktion köps av andra användare. Vid tillämpningen av detta villkor ska överlåtaren och eventuella närstående parter beaktas tillsammans. Om överlåtaren är en enhet i den offentliga sektorn ska den offentliga sektorn som helhet, tillsammans med eventuella tillsynsorgan som agerar i allmänhetens intresse, anses som överlåtaren närstående i denna tolkning.

AG3 Med avseende på villkor a behöver överlåtaren inte ha fullständig kontroll över priset: det räcker med att priset regleras genom överlåtaren, avtalet eller tillsynsorganet, exempelvis med ett taxetak. Villkoret ska dock tillämpas på avtalets innehåll. Icke väsentliga inslag, t.ex. ett tak som endast gäller i ensliga lägen, ska lämnas utan avseende. Om däremot avsikten med ett avtal t.ex. är att ge operatören frihet att sätta priser, men eventuella övervinster återgår till överlåtaren, utjämnas operatörens avkastning och priselementet i kontrollprovet uppfylls.

AG4 I villkor b bör överlåtarens kontroll över ett eventuellt betydande restvärde både begränsa operatörens faktiska möjlighet att sälja eller pantsätta infrastrukturen och ge överlåtaren fortsatt nyttjanderätt under hela avtalsperioden. Infrastrukturens restvärde är det beräknade aktuella värdet av infrastrukturen som om den redan var i den ålder och det skick som förväntades vid utgången av avtalsperioden.

AG5 Man bör skilja mellan kontroll och förvaltning. Om överlåtaren behåller både den grad av kontroll som beskrivs i punkt 5 a och ett eventuellt betydande restvärde i infrastrukturen förvaltar operatören endast infrastrukturen för överlåtarens räkning—även om operatören i många fall kan ha stor handlingsfrihet i sin förvaltning.

▼M9

AG6 I villkoren a och b tillsammans fastställs när infrastrukturen, inklusive nödvändiga utbyten (se punkt 21), kontrolleras av överlåtaren under hela dess ekonomiska livslängd. Om operatören t.ex. måste byta ut en del av infrastrukturen under avtalsperioden (t.ex. en vägs ytskikt eller taket på ett hus) ska den infrastrukturen betraktas som en helhet. Villkor b uppfylls alltså för hela infrastrukturen, inklusive den utbytta delen, om överlåtaren kontrollerar ett eventuellt betydande restvärde vid det slutliga utbytet av den delen.

AG7 Användningen av infrastruktur regleras ibland delvis enligt beskrivningen i punkt 5 a och delvis är den oreglerad. Detta kan dock utformas bl.a. på följande sätt:

a) All infrastruktur som kan skiljas åt fysiskt och användas separat och som motsvarar definitionen på en kassagenererande enhet enligt IAS 36 ska analyseras separat om den används enbart för oreglerade ändamål. Detta kan t.ex. gälla för en privat del av ett sjukhus där överlåtaren använder resten av sjukhuset för offentlig vård.

b) Då rena sidoverksamheter (t.ex. en sjukhusbutik) är oreglerade ska kontrollproven tillämpas som om dessa tjänster inte existerar, eftersom förekomsten av sidoverksamheter, i fall där överlåtaren kontrollerar tjänsterna enligt beskrivningen i punkt 5, inte påverkar överlåtarens kontroll av infrastrukturen.

▼M54

VT8 Operatören kan ha rätt att använda den åtskiljbara infrastrukturen enligt VT7 a, eller de inrättningar som används för tillhandahållande av oreglerade sidotjänster enligt VT7 b. I båda fallen kan i verkligheten överlåtaren hyra ut till operatören; om så är fallet ska detta redovisas enligt IFRS 16.

▼M3

IFRIC-TOLKNING 13

Kundlojalitetsprogram

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 18, *Intäkter*

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

▼M33

— IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*

▼M3

BAKGRUND

1 Kundlojalitetsprogram används av företag för att ge kunder incitament att köpa företagens varor eller tjänster. Om en kund köper varor eller tjänster tilldelar företaget kunden bonuspoäng (kallas ofta bara ”poäng”). Kunden kan lösa in bonuspoängen mot premier i form av gratis eller rabatterade varor eller tjänster.

2 Programmen fungerar på olika sätt. Kunder kan behöva spara till ett angivet lägsta antal bonuspoäng eller till ett lägsta värde för bonuspoängen innan de kan lösa in dem. Bonuspoäng kan vara kopplade till enskilda köp eller grupp av köp, eller till fortsatta inköp under en angiven period. Företaget kan driva kundlojalitetsprogrammet självt eller delta i ett program som drivs av en tredje part. Den erbjudna bonusen kan innefatta varor eller tjänster som levereras av företaget självt och/eller rättigheter att begära varor eller tjänster av en tredje part.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3 Denna tolkning tillämpas på kundbonuspoäng som

a) ett företag tilldelar sina kunder som del av en försäljningstransaktion, det vill säga försäljning av varor, utförande av tjänster eller en kunds användande av företagstillgångar, och

b) som, efter att ytterligare kvalificeringsvillkor har uppfyllts, kunderna i framtiden kan lösa in mot gratis eller rabatterade varor eller tjänster.

Tolkningen behandlar redovisning av ett företag som tilldelar bonuspoäng till sina kunder.

FRÅGESTÄLLNINGAR

4 De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

a) huruvida företagets förpliktelse att tillhandahålla gratis eller rabatterade varor eller tjänster (”bonus”) i framtiden skall redovisas och beräknas genom att:

i) fördela en del av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas vid försäljningstransaktionen på bonuspoängen och skjuta upp redovisningen av intäkt (och tillämpa punkt 13 i IAS 18), eller

ii) göra avsättningar för uppskattade framtida utgifter för att leverera bonusen (och tillämpa punkt 19 i IAS 18), och

b) om ersättning fördelas på bonuspoängen:

i) hur mycket som skall fördelas på dem,

▼M3

ii) när intäkt skall redovisas, och

iii) hur intäkten skall värderas om en tredje part levererar bonusen.

BESLUT

5 Ett företag skall tillämpa punkt 13 i IAS 18 och redovisa bonuspoäng som en separat identifierbar komponent av den försäljningstransaktion eller de försäljningstransaktioner vid vilken de tilldelas (den ”ursprungliga försäljningen”). Det verkliga värdet av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas avseende den ursprungliga försäljningen skall fördelas på bonuspoängen och de andra komponenterna i försäljningen.

▼M33

6 Den ersättning som fördelas på bonuspoängen ska beräknas genom hänvisning till poängens verkliga värde.

▼M3

7 Om företaget levererar bonusen självt, skall det redovisa den ersättning som är fördelad på bonuspoängen som intäkt när bonuspoäng löses in och företaget fullgör sina förpliktelser att leverera bonus. Det intäktsbelopp som redovisas skall baseras på antalet bonuspoäng som har lösts in i utbyte mot bonus, jämfört med det totala antal som väntas bli inlöst.

8 Om en tredje part levererar bonusen, skall företaget bedöma huruvida det uppbär den ersättning som är fördelad på bonuspoängen för egen del (det vill säga som huvudman i transaktionen) eller å tredje parts vägnar (det vill säga som ombud för tredje part).

a) Om företaget uppbär ersättning å tredje parts vägnar skall det

i) beräkna sin intäkt som det nettobelopp det behåller för egen del, det vill säga skillnaden mellan den ersättning som är fördelad på bonuspoängen och det belopp som skall erläggas till tredje part för leverans av bonus, och

ii) redovisa detta nettobelopp som intäkt när den tredje parten blir förpliktigad att leverera bonusen och berättigad till att erhålla ersättning för detta. Dessa händelser kan inträffa så snart bonuspoängen har tilldelats. Alternativt, om kunden kan välja att begära bonus av antingen företaget eller en tredje part, kan dessa händelser inträffa först när kunden väljer att begära bonus av tredje part.

b) Om företaget uppbär ersättningen för egen del skall det beräkna intäkten som den bruttoersättning som är fördelad på bonuspoängen och redovisa intäkten när det fullgör sina förpliktelser avseende bonusen.

9 Om vid någon tidpunkt de oundvikliga utgifterna för att uppfylla bonusförpliktelserna väntas överstiga den ersättning som erhålls eller kommer att erhållas för dem (det vill säga den ersättning som är fördelad på bonuspoängen vid tidpunkten för den ursprungliga försäljningen som ännu inte har redovisats som en intäkt plus varje ytterligare ersättning som erhålls när kunden löser in bonuspoängen) har företaget förlustbringande kontrakt. Den överskjutande delen skall redovisas som en skuld enligt IAS 37. Behovet att redovisa en sådan skuld skulle kunna uppstå om de väntade kostnaderna för att leverera bonus ökar, exempelvis om företaget reviderar sina förväntningar om antalet poäng som kommer att bli inlösta.

▼M3

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

10 Ett företag skall tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2008 skall företaget lämna upplysning om detta.

▼M29

10A Punkt AG2 ändrades genom *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i maj 2010. Ett företag ska tillämpa ändringen för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M33

10B IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkterna 6 och VT1–VT3 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 13.

▼M3

11 Byten av redovisningsprinciper skall redovisas enligt IAS 8.

Bilaga

Vägledning vid tillämpning

Tolkningen och dess bilaga utgör en helhet.

Beräkning av bonuspoängs verkliga värde

▼M33

AG1 Punkt 6 i beslutet kräver att den ersättning som fördelas på bonuspoängen beräknas genom hänvisning till poängens verkliga värde. Om det inte finns något noterat marknadspris för en identisk bonuspoäng ska det verkliga värdet värderas med hjälp av en annan värderingsteknik.

AG2 Ett företag kan värdera bonuspoäng till verkligt värde genom hänvisning till det verkliga värdet av den bonus som de kan lösas in mot. Enligt vad som är tillämpligt tar värderingen av bonuspoängen till verkligt värde i beaktande

(a) beloppet på de rabatter eller förmåner som annars skulle erbjudas till kunder som inte har tjänat in bonuspoäng vid en ursprunglig försäljning,

(b) andelen bonuspoäng som inte väntas bli inlöst av kunder, och

(c) risken för utebliven fullgörelse.

Om kunder kan välja ur ett bonussortiment, återspeglar det verkliga värdet på bonuspoängen de verkliga värdena för de olika typerna av tillgänglig bonus, viktade i förhållande till den frekvens med vilken varje bonus väntas bli vald.

AG3 I vissa fall kan andra värderingstekniker användas. Om exempelvis en tredje part ska leverera bonusen och företaget betalar denna tredje part för varje bonuspoäng det tilldelar, kan det värdera bonuspoängen till verkligt värde genom hänvisning till det belopp det betalar denna tredje part, med tillägg av en rimlig vinstmarginal. Omdöme krävs för att välja och tillämpa den värderingsteknik som uppfyller kraven i punkt 6 i beslutet och är den mest korrekta i sammanhanget.

▼M4

IFRIC-TOLKNING 14

IAS 19 – Begränsningen av en förmånsbestämd tillgång, lägsta fonderingskrav och samspelet dem emellan

REFERENSER

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 19, *Ersättningar till anställda* ►M31 (enligt omarbetning 2011) ◄

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

BAKGRUND

▼M31

1. I punkt 64 i IAS 19 begränsas värderingen av en förmånsbestämd nettotillgång till det lägsta av överskottet i den förmånsbestämda planen och tillgångstaket. I punkt 8 i IAS 19 definieras tillgångstaket som ”nuvärdet av tillgängliga ekonomiska fördelar i form av återbetalningar från planen eller i form av minskningar av framtida avgifter till planen”. Det har uppkommit frågor om när återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter ska betraktas som tillgängliga, i synnerhet när det föreligger ett lägsta fonderingskrav.

▼M4

2. Lägsta fonderingskrav finns i många länder för att förbättra säkerheten i löften om ersättningar efter avslutad anställning som givits till medlemmar i en pensionsplan. Sådana krav föreskriver vanligen ett lägsta avgiftsbelopp eller en lägsta avgiftsnivå som måste betalas in till en plan under en viss period. Därför kan ett lägsta fonderingskrav begränsa företagets möjlighet att minska framtida avgifter.

3. Dessutom kan begränsningen avseende värderingen av en förmånsbestämd tillgång innebära att ett lägsta fonderingskrav blir betungande. Vanligen skulle ett krav att betala in avgifter till en plan inte påverka värderingen av den förmånsbestämda tillgången eller förpliktelsen. Detta beror på att avgifterna, när de väl betalats, blir förvaltningstillgångar och därmed uppgår den ytterligare nettoförpliktelsen till noll. Ett lägsta fonderingskrav kan emellertid ge upphov till en förpliktelse om de avgifter som krävs inte blir tillgängliga för företaget när de väl har betalats in.

▼M27

3A. International Accounting Standards Board ändrade IFRIC 14 i november 2009 för att avlägsna en icke åsyftad konsekvens av redovisningen av förskottsbetalning av framtida avgifter i vissa sammanhang när det finns ett lägsta fonderingskrav.

▼M4

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning tillämpas på alla förmånsbestämda ersättningar efter avslutad anställning och andra långsiktiga förmånsbestämda ersättningar till anställda.

5. I denna tolkning är lägsta fonderingskrav varje krav att fondera en plan för ersättningar efter avslutad anställning eller andra långsiktiga förmånsbestämda planer för ersättningar.

▼M4

FRÅGESTÄLLNINGAR

▼M31

6. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är:

a) När återbetalningar eller minskningar av framtida avgifter bör betraktas som tillgängliga i enlighet med definitionen av tillgångstak i punkt 8 i IAS 19.

▼M4

b) hur ett lägsta fonderingskrav kan påverka tillgängligheten av minskningar av framtida avgifter.

c) när ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse.

BESLUT

Tillgänglighet för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter

7. Ett företag skall fastställa tillgängligheten för en återbetalning eller minskning av framtida avgifter enligt planens villkor och bestämmelser samt enligt varje lagstadgat krav i den rättsordning planen omfattas av.

8. En ekonomisk fördel, i form av återbetalning eller minskning av framtida avgifter, är tillgänglig om företaget kan realisera den vid någon tidpunkt under planens löptid eller när planens förpliktelser har reglerats. I synnerhet kan en sådan ekonomisk fördel vara tillgänglig även om den inte kan realiseras direkt på balansdagen.

9. Den tillgängliga ekonomiska fördelen är inte beroende av hur företaget avser att använda överskottet. Ett företag skall fastställa den högsta tillgängliga ekonomiska fördelen från återbetalningar, minskningar av framtida avgifter eller en kombination av dem. Ett företag skall inte redovisa ekonomiska fördelar från en kombination av återbetalningar och minskningar av framtida avgifter utifrån antaganden som är ömsesidigt uteslutande.

10. Enligt IAS 1 skall företaget lämna uppgifter om de viktigaste källorna till osäkerhet i uppskattningar per balansdagen som kan riskera att leda till en betydande justering av det redovisade ►M5 posterna i rapporten över finansiell ställning ◄. Detta kan innefatta upplysning om varje begränsning avseende aktuell realiserbarhet av överskottet eller upplysning om den använda metoden för att fastställa den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp.

Den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning

Rätten till återbetalning

11. En återbetalning är tillgänglig för ett företag endast om företaget har en ovillkorad rätt till återbetalning:

a) under planens löptid, utan antagande om att planförpliktelserna måste vara reglerade för att kunna erhålla återbetalningen (i vissa jurisdiktioner kan ett företag exempelvis ha rätt till en återbetalning under planens löptid, oavsett om planförpliktelserna är reglerade eller ej), eller

b) under antagande om den gradvisa regleringen av planförpliktelserna över tiden fram till att alla medlemmar har lämnat planen, eller

▼M4

c) under antagande om den fullständiga regleringen av planförpliktelserna vid ett enda tillfälle (det vill säga som en avveckling av planen).

En ovillkorad rätt till en återbetalning kan föreligga oavsett en plans fonderingsnivå per balansdagen.

12. Om företagets rätt till återbetalning av ett överskott beror på förekomsten eller frånvaron av en eller flera osäkra framtida händelser som inte helt ligger inom företagets kontroll, har företaget inte en ovillkorad rätt och skall inte redovisa en tillgång.

13. Ett företag skall beräkna den tillgängliga ekonomiska fördelen i form av återbetalning som det överskottsbelopp per balansdagen (vilket motsvarar förvaltningstillgångarnas verkliga värde minus den förmånsbestämda förpliktelsens nuvärde) som företaget har rätt att erhålla som återbetalning, minus alla hänförliga kostnader. Om en återbetalning exempelvis är föremål för annan beskattning än inkomstskatt skall ett företag beräkna återbetalningsbeloppet efter skatt.

14. Vid beräkning av det tillgängliga återbetalningsbeloppet när planen avvecklas (punkt 11 (c)) skall ett företag ta med kostnaderna för planen att reglera planförpliktelserna och göra återbetalningen. Ett företag skall exempelvis dra av arvoden för konsulttjänster om dessa betalas av planen i stället för av företaget och utgifterna för alla försäkringspremier som kan krävas för att säkra förpliktelsen vid avveckling.

15. Om återbetalningsbeloppet fastställs till hela beloppet för eller en andel av överskottet, i stället för till ett fast belopp, skall ett företag inte göra några justeringar för pengars tidsvärde, även om återbetalningen endast kan realiseras vid ett framtida datum.

Den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av avgiftsminskning

▼M27

16. Om det inte finns något lägsta fonderingskrav för avgifter avseende framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter

(a) [struken]

(b) företagets framtida kostnad för tjänstgöring för varje period över den kortare av planens förväntade löptid och företagets förväntade livslängd. I företagets framtida kostnad för tjänstgöring ingår inte belopp som ska bäras av de anställda.

▼M31

17. Ett företag ska fastställa de framtida kostnaderna för tjänstgöringen med antaganden som är förenliga med dem som används för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger i slutet av rapportperioden, som har fastställts genom IAS 19. Därför ska ett företag inte göra antaganden om ändringar av ersättningarna i planen i framtiden innan dess planen ändras och utgå från ett antagande om en stabil framtida arbetsstyrka såvida inte företaget minskar antalet anställda som omfattas av planen. I det senare fallet ska antagandet om den framtida arbetsstyrkan innefatta minskningen.

▼M27

Effekten av ett lägsta fonderingskrav på den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter

18. Ett företag ska dela upp varje lägsta fonderingskrav per ett visst datum i avgifter som krävs för att täcka (a) varje befintligt underskott avseende tidigare tjänstgöring på den lägsta fonderingsbasen och (b) framtida tjänstgöring.

▼M4

19. Avgifter för att täcka befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster påverkar inte framtida avgifter för framtida tjänster. De kan ge upphov till en förpliktelse enligt punkterna 23–26.

▼M27

20. Om det finns ett lägsta fonderingskrav för avgifter som avser framtida tjänstgöring är den ekonomiska fördel som är tillgänglig i form av en minskning av framtida avgifter summan av

(a) varje belopp som minskar framtida avgifter för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring på grund av att företaget gjorde en förskottsbetalning (dvs. betalade beloppet innan det var skyldigt att göra det), och

(b) den uppskattade kostnaden för framtida tjänstgöring för varje period i enlighet med punkterna 16 och 17, minus de uppskattade lägsta fonderingsavgifter som skulle krävas för framtida tjänstgöring för dessa perioder om ingen förskottsbetalning enligt beskrivningen i (a) hade gjorts.

21. Ett företag ska uppskatta de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring med beaktande av effekten av varje befintligt överskott som fastställts med utgångspunkt från den lägsta fonderingsbasen men exklusive den förskottsbetalning som beskrivs i punkt 20 a. Ett företag ska använda antaganden som är förenliga med den lägsta fonderingsbasen och, för eventuella faktorer som inte specificeras av den basen, antaganden som är förenliga med dem som användes för att fastställa den förmånsbestämda förpliktelsen och med den situation som föreligger på balansdagen i slutet av rapporteringsperioden.Beräkningen ska innefatta alla förväntade ändringar till följd av att företaget betalar de lägsta avgifterna när de ska erläggas. Uppskattningen ska emellertid inte innefatta effekten av förväntade ändringar av villkoren och bestämmelserna för det lägsta fonderingskravet som inte har aviserats eller avtalats per slutet av rapporteringsperioden.

22. Om de framtida avgifterna för lägsta fonderingskrav för framtida tjänstgöring överstiger den framtida kostnaden för tjänstgöring enligt IAS 19 i en viss period när ett företag fastställer det belopp som beskrivs i punkt 20 b minskar det överskjutande beloppet den tillgängliga ekonomiska fördelens belopp i form av en minskning av framtida avgifter. Det i punkt 20 b beskrivna beloppet kan dock aldrig vara lägre än noll.

▼M4

När ett lägsta fonderingskrav kan ge upphov till en förpliktelse

23. Om ett företag är förpliktigat enligt ett lägsta fonderingskrav att erlägga avgifter för att täcka ett befintligt underskott på den lägsta fonderingsbasen avseende redan erhållna tjänster, skall företaget fastställa huruvida de avgifter som skall betalas blir tillgängliga som en återbetalning eller en minskning av framtida avgifter efter att de har betalats in till planen.

▼M31

24. I den mån de avgifter som ska erläggas inte är tillgängliga efter att de har betalats in till planen, ska företaget redovisa en förpliktelse när förpliktelsen uppkommer. Förpliktelsen ska minska den förmånsbestämda nettotillgången eller öka den förmånsbestämda nettoskulden så att ingen vinst eller förlust väntas bli följden av tillämpning av punkt 64 i IAS 19 när avgifterna erläggs.

———————

▼M4

IKRAFTTRÄDANDE

27. Ett företag skall tillämpa denna standard för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten.

▼M5

27A. IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 26. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M27

27B. I *Förskottsbetalning av ett lägsta fonderingskrav* lades punkt 3A till och ändrades punkterna 16–18 och 20–22. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2011 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar ändringarna för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

▼M31

27C. Genom IAS 19 (enligt omarbetning 2011) ändrades punkterna 1, 6, 17 och 24 och punkterna 25 och 26 ströks. Företagen ska tillämpa dessa ändringar när de tillämpar IAS 19 (enligt omarbetning 2011).

▼M4

ÖVERGÅNG

28. Ett företag skall tillämpa denna tolkning från början av den första period som redovisas i dess första finansiella rapporter för vilka denna tolkning gäller. Ett företag skall redovisa varje initial justering till följd av tillämpning av denna tolkning i balanserade vinstmedel i början av den perioden.

▼M27

29. Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkterna 3A, 16–18 och 20–22 från början av den tidigaste jämförelseperiod som redovisas i de första finansiell rapporter i vilka företaget tillämpar denna tolkning. Om företaget hade tillämpat denna tolkning redan innan den tillämpar ändringarna ska det redovisa justeringen till följd av tillämpningen av ändringen i justerade vinstmedel i början av den tidigaste redovisade jämförelseperioden.

▼**M13**

IFRIC-TOLKNING 15

Avtal om uppförande av fastighet

REFERENSER

— IAS 1 Utformning av finansiella rapporter (enligt omarbetning 2007)

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 11 *Entreprenadavtal*

— IAS 18 *Intäkter*

— IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

— IFRIC 13 *Kundlojalitetsprogram*

BAKGRUND

1 I fastighetsbranschen kan företag som åtar sig att uppföra en fastighet, direkt eller genom underentreprenörer, teckna avtal med en eller flera köpare innan uppförandet är avslutat. Sådana avtal har olika former.

2 Exempelvis kan företag som åtar sig att uppföra bostäder börja marknadsföra enskilda enheter (lägenheter eller hus) under uppförandet, eller till och med innan det har påbörjats. Varje köpare tecknar ett avtal med företaget om att förvärva en viss enhet när den är färdig för inflyttning. Vanligen betalar köparen en handpenning till företaget som kan återbetalas endast om företaget inte klarar att leverera den färdiga enheten enligt de avtalade villkoren. Återstoden av köpeskillingen betalas vanligen till företaget först vid avtalets uppfyllande, när köparen blir ägare till enheten.

3 Företag som åtar sig att uppföra kommersiella fastigheter eller industrifastigheter kan teckna avtal med en enskild köpare. Köparen kan vara tvungen att göra betalningar i takt med uppförandet från tidpunkten för det inledande avtalet till avtalets uppfyllande. Uppförande kan ske på mark som köparen äger eller genom leasingavtal förfoga över innan uppförandet påbörjas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning tillämpas på redovisning av intäkter och tillhörande kostnader av företag som åtar sig att uppföra fastigheter direkt eller genom underentreprenörer.

5 Avtal i denna tolkning är avtal om uppförandet av fastighet. Utöver uppförandet av fastighet kan sådana avtal innefatta leverans av andra varor eller tjänster.

FRÅGESTÄLLNINGAR

6 Tolkningen behandlar två frågor:

a) Ligger avtalet inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18?

b) När ska intäkter från uppförandet av fastighet redovisas?

▼**M13**

BESLUT

7 I följande diskussion förutsätts att företaget tidigare har analyserat avtalet för uppförandet av fastighet och tillhörande avtal och kommit fram till att det inte kommer att behålla vare sig ett sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande eller någon reell kontroll över den uppförda fastigheten i en omfattning som skulle utesluta redovisning av del av eller hela köpeskillingen som intäkt. Om intäktsredovisning av del av köpeskillingen är utesluten gäller följande diskussion endast den del av avtalet för vilken intäkt kommer att redovisas.

8 I ett enskilt avtal kan ett företag avtala att leverera varor eller tjänster utöver uppförandet av fastighet (t.ex. försäljning av mark eller tillhandahållande av fastighetsförvaltningstjänster). Enligt punkt 13 i IAS 18 kan ett sådant avtal behöva delas upp i separat identifierbara delar, däribland en del avseende uppförandet av fastighet. Det verkliga värdet på den totala köpeskilling som erhållits eller kan erhållas för avtalet ska fördelas på varje del. Om separata delar identifieras tillämpar företaget punkt 10–12 i denna tolkning på delen som avser uppförandet av fastighet i syfte att fastställa om den delen ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18. Uppdelningskriterierna i IAS 11 tillämpas då på varje del i avtalet som bestäms vara ett entreprenaduppdrag.

9 Följande diskussion gäller ett avtal om uppförandet av fastighet men tillämpas också på delavtal om uppförandet av fastighet som identifieras i ett avtal som innefattar andra delar.

Fastställande av om avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18

10 Fastställandet av om ett avtal om uppförande av fastighet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 eller IAS 18 beror på villkoren för avtalet och alla omgivande fakta och omständigheter. Sådant fastställande kräver bedömning av varje avtal.

11 IAS 11 tillämpas när avtalet motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal i punkt 3 i IAS 11: ”ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt …” Ett avtal om uppförandet av fastighet uppfyller definitionen av ett entreprenadavtal när köparen kan specificera byggnadselement i fastighetens konstruktion innan uppförandet påbörjas och/eller specificera större ändringar i dessa under uppförandet (oavsett om köparen utnyttjar denna möjlighet eller ej). När IAS 11 tillämpas innefattar entreprenadavtalet även alla avtal eller delavtal avseende tillhandahållande av tjänster som har direkt koppling till uppförandet av fastigheten enligt punkt 5 (a) i IAS 11 och punkt 4 i IAS 18.

12 Däremot är ett avtal om uppförandet av fastighet i vilket köpare endast har begränsad möjlighet att påverka utformningen av fastigheten, exempelvis välja en ritning ur ett urval av alternativ som företaget anger, eller att bestämma endast mindre variationer av den grundläggande ritningen, ett avtal om försäljning av varor som ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18.

Redovisning av intäkter från uppförandet av fastighet

Avtalet är ett entreprenadavtal

13 När avtalet ligger inom tillämpningsområdet för IAS 11 och dess utfall kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till uppdragsverksamhetens färdigställandegrad enligt IAS 11.

▼M13

14 Det kan vara så att avtalet inte motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal och därför ligger inom tillämpningsområdet för IAS 18. I det fallet ska företaget bestämma om avtalet gäller tillhandahållandet av tjänster eller försäljning av varor.

Avtalet är ett avtal om tillhandahållande av tjänster

15 Om företaget inte måste köpa och tillhandahålla byggnadsmaterial kan avtalet vara endast ett avtal om tillhandahållande av tjänster enligt IAS 18. I det fallet, om kriterierna i punkt 20 i IAS 18 är uppfyllda, krävs enligt IAS 18 att intäkter redovisas genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion (IAS 18, punkt 21).

Avtalet är ett avtal om försäljning av varor

16 Om företaget måste tillhandahålla tjänster tillsammans med byggnadsmaterial för att kunna uppfylla sin avtalsenliga förpliktelse att leverera fastigheten till köparen, är avtalet ett avtal om försäljning av varor och kriterierna för redovisning av intäkter som anges i punkt 14 i IAS 18 gäller.

17 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som är förknippade med ägande av det pågående arbetet i dess aktuella skick under uppförandet. I det fallet, om alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 kontinuerligt uppfylls under uppförandets gång, ska företaget redovisa intäkter genom hänvisning till färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning. Kraven i IAS 11 tillämpas i regel vid redovisning av intäkter och tillhörande kostnader för sådan transaktion.

18 Företaget kan till köparen överlåta kontrollen över och de betydande risker och fördelar som förknippas med ägande av fastigheten i sin helhet vid ett enskilt tillfälle (exempelvis vid färdigställande, vid eller efter leverans). I det fallet ska företaget endast redovisa intäkt när alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 är uppfyllda.

19 När företaget måste utföra ytterligare arbete på fastighet som redan levererats till köparen ska det redovisa en skuld och en kostnad enligt punkt 19 i IAS 18. Skulden ska värderas enligt IAS 37. När företaget måste leverera fler varor eller tjänster som går att identifiera skilt från den fastighet som redan levererats till köparen skulle det ha identifierat återstående varor och tjänster som en separat del av försäljningen, enligt punkt 8 i denna tolkning.

Upplysningar

20 När ett företag redovisar intäkter genom användning av successiv vinstavräkning för avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet (se punkt 17 i tolkningen) ska det lämna upplysning om

a) hur det fastställer vilka avtal som kontinuerligt uppfyller alla kriterier i punkt 14 i IAS 18 under uppförandet

b) det intäktsbelopp som blir följden av sådana avtal under perioden

c) de metoder som används för att fastställa färdigställandegraden för pågående uppdrag.

▼**M13**

21 För de avtal som beskrivs i punkt 20 som är pågående per balansdagen ska företaget också lämna upplysning om

a) summan av uppdragsutgifter och redovisade vinster (efter avdrag för redovisade förluster) fram till balansdagen och

b) erhållna förskott.

ÄNDRINGAR I BILAGAN TILL IAS 18

22–23 [Ändringen är inte tillämplig på formella, numrerade standarder]

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

24 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar 1 januari 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en period som börjar före 1 januari 2009, ska det lämna upplysning om detta.

25 Byten av redovisningsprincip ska redovisas retroaktivt enligt IAS 8.

▼M10

IFRIC-TOLKNING 16

Säkringar av nettoinvesteringar i en utlandsverksamhet

REFERENSER

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

— IAS 39 *Finansiella instrument: Redovisning och värdering*

▼M53

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼M10

BAKGRUND

1 Många rapporterande företag har investeringar i utlandsverksamheter (enligt definition i IAS 21, punkt 8). Sådana utlandsverksamheter kan vara dotterföretag, intresseföretag, joint ventures eller filialer. IAS 21 kräver att ett företag ska fastställa den funktionella valutan för var och en av sina utlandsverksamheter till valutan i den verksamhetens primära ekonomiska miljö. När företaget räknar om en utlandsverksamhets resultat och finansiella ställning till en rapporteringsvaluta måste det redovisa valutakursdifferenser i övrigt totalresultat fram till dess att det avyttrar utlandsverksamheten.

2 Säkringsredovisning av den valutarisk som uppstår på grund av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet tillämpas endast när den utlandsverksamhetens nettotillgångar är inkluderade i de finansiella rapporterna. ►M32 [1] ◄ Den post som säkras med avseende på valutarisken som uppstår för nettoinvesteringen i en utlandsverksamhet kan vara ett belopp för nettotillgångar som motsvarar eller understiger det redovisade värdet på nettotillgångarna i utlandsverksamheten.

▼M53

3 IFRS 9 kräver identifiering av en post och ett säkringsinstrument som är möjliga för säkringsredovisning i ett säkringsförhållande. Om det finns ett identifierat säkringsförhållande, när det gäller en säkring av en nettoinvestering, redovisas vinsten eller förlusten på det säkringsinstrument som bestäms som en effektiv säkring av nettoinvesteringen i övrigt totalresultat och ingår i de valutakursdifferenser som blir följden av omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning.

▼M10

4 Ett företag med många utlandsverksamheter kan exponeras för ett antal valutarisker. Denna tolkning innehåller vägledning vid identifiering av de valutarisker som uppfyller villkoren som säkrad risk i säkringen av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet.

▼M53

5 IFRS 9 tillåter ett företag att identifiera antingen ett derivat eller ett finansiellt instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivat och finansiella instrument som inte är derivat) som säkringsinstrument för en valutarisk. Denna tolkning innehåller vägledning om var, i en koncern, säkringsinstrument som är säkringar av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan innehas för att uppfylla villkoren för säkringsredovisning.

[1] Detta gäller för koncernredovisning, finansiella rapporter i vilka investeringar såsom intresseföretag eller joint ventures redovisas med kapitalandelsmetoden samt finansiella rapporter som inkluderar en filial eller gemensam verksamhet enligt definitionen i IFRS 11 *Samarbetsarrangemang.*

▼**M53**

6 IAS 21 och IFRS 9 kräver ackumulerade belopp som redovisats i övrigt totalresultat avseende både de valutakursdifferenser som uppkommer vid omräkning av utlandsverksamhetens resultat och finansiella ställning och den vinst eller förlust på säkringsinstrumentet som bestämts vara en effektiv säkring av nettoinvesteringen som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som en omklassificeringsjustering när moderföretaget avyttrar utlandsverksamheten. Denna tolkning innehåller vägledning om hur ett företag ska bestämma de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet för både säkringsinstrumentet och den säkrade posten.

▼**M10**

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

▼**M53**

7 Denna tolkning gäller ett företag som säkrar den valutarisk som uppstår på grund av företagets nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och som vill uppfylla villkoren för säkringsredovisning i enlighet med IFRS 9. Av praktiska skäl avses med sådant företag i denna tolkning ett moderföretag och de finansiella rapporter i vilka utlandsverksamheters nettotillgångar tas in är koncernredovisning. Alla hänvisningar till ett moderföretag gäller i lika mån ett företag som har en nettoinvestering i en utlandsverksamhet som är ett joint venture, ett intresseföretag eller en filial.

▼**M10**

8 Denna tolkning gäller endast säkringar av nettoinvesteringar i utlandsverksamheter och ska inte tillämpas analogt på andra typer av säkringsredovisning.

FRÅGESTÄLLNINGAR

9 Innehav i utlandsverksamheter kan innehas direkt av ett moderföretag eller indirekt av dess dotterföretag. De frågeställningar som behandlas i denna tolkning är

(a) *den säkrade riskens karaktär och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras*

(i) huruvida moderföretaget som säkrad risk kan identifiera enbart de valutakursdifferenser som uppkommer vid en differens mellan moderföretagets och utlandsverksamhetens funktionella valutor, eller huruvida det också som säkrad risk kan identifiera de valutakursdifferenser som är följden av att rapporteringsvalutan i moderföretagets koncernredovisning är en annan än utlandsverksamhetens funktionella valuta

(ii) om moderföretaget innehar utlandsverksamheten indirekt, huruvida den säkrade risken kan innefatta endast de valutakursdifferenser som uppkommer vid differenser i de funktionella valutorna för utlandsverksamheten och dess närmaste moderföretag, eller huruvida den säkrade risken också kan innefatta valutakursdifferenser mellan den funktionella valutan för utlandsverksamhet och ett mellanvarande eller yttersta moderföretag (det vill säga huruvida det faktum att nettoinvesteringen i utlandsverksamheten innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar den ekonomiska risken för det yttersta moderföretaget).

▼**M10**

(b) *var i en koncern säkringsinstrumentet kan innehas:*

(i) huruvida ett säkringsförhållande som uppfyller villkoren för säkringsredovisning kan fastställas enbart om företaget som säkrar sin nettoinvestering är part i säkringsinstrumentet eller huruvida något företag i koncernen, oavsett dess funktionella valuta, kan inneha säkringsinstrumentet

(ii) huruvida säkringsinstrumentets (derivat eller ett instrument som inte är ett derivat) karaktär eller konsolideringsmetoden påverkar bedömningen av säkringens effektivitet.

(c) *vilka belopp ska omklassificeras från eget kapital till resultatet som omklassificeringsjusteringar vid avyttring av utlandsverksamheten*

(i) när en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras, vilka belopp från moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende säkringsinstrumentet och avseende utlandsverksamheten som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet i moderföretagets koncernredovisning

(ii) huruvida konsolideringsmetoden påverkar bestämningen av de belopp som ska omklassificeras från eget kapital till resultatet.

BESLUT

Karaktär på den säkrade risken och beloppet för den säkrade post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras

10 Säkringsredovisning kan endast användas på valutakursdifferenser som uppkommer mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och moderföretagets funktionella valuta.

11 I en säkring av de valutarisker som uppkommer för en nettoinvestering i en utlandsverksamhet motsvarar eller understiger beloppet för den säkrade posten det redovisade värdet för nettotillgångarna i utlandsverksamhetens moderföretags koncernredovisning. Det redovisade värdet för en utlandsverksamhets nettotillgångar som kan identifieras som den säkrade posten i ett moderföretags koncernredovisning beror på om ett moderföretag till utlandsverksamheten på en lägre nivå har använt säkringsredovisning för alla eller delar av den utlandsverksamhetens nettotillgångar och om den redovisningen har upprätthållits i moderföretagets koncernredovisning.

12 Den säkrade risken kan identifieras som den exponering för utländsk valuta som uppstår mellan utlandsverksamhetens funktionella valuta och den funktionella valutan för ett moderföretag (det närmaste, mellanvarande eller yttersta moderföretaget) till den utlandsverksamheten. Det faktum att nettoinvesteringen innehas via ett mellanvarande moderföretag påverkar inte karaktären för den ekonomiska risk som uppstår vid exponeringen för utländsk valuta för det yttersta moderföretaget.

▼M10

13 En exponering för en valutarisk som uppkommer vid en nettoinvestering i en utlandsverksamhet kan uppfylla villkoren för säkringsredovisning endast en gång i koncernredovisningen. Därför, om samma nettotillgångar i en utlandsverksamhet säkras av mer än ett moderföretag i koncernen (exempelvis både ett direkt och ett indirekt moderföretag) för samma risk uppfyller bara ett säkringsförhållande villkoren för säkringsredovisning i det yttersta moderföretagets koncernredovisning. Ett säkringsförhållande som identifieras av ett moderföretag i dess koncernredovisning behöver inte upprätthållas av ett annat moderföretag på en högre nivå. Om det inte upprätthålls av moderföretaget på en högre nivå måste emellertid den säkringsredovisning som tillämpats av moderföretaget på lägre nivå återföras innan säkringsredovisningen för moderföretaget på en högre nivå redovisas.

Var säkringsinstrumentet kan innehas

▼M53

14 Ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat (eller en kombination av derivatinstrument och instrument som inte är derivat) kan identifieras som ett säkringsinstrument i en säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet. Säkringsinstrumentet eller säkringsinstrumenten kan innehas av vilket eller vilka företag som helst i koncernen så länge kraven på identifiering, dokumentation och effektivitet i punkt 6.4.1 i IFRS 9, som avser en säkring av en nettoinvestering, är uppfyllda. I synnerhet ska koncernens säkringsstrategi tydligt dokumenteras på grund av möjligheten till olika identifieringar på olika nivåer i koncernen.

▼M10

15 I syfte att bedöma effektivitet beräknas förändringen i värde för säkringsinstrumentet för valutarisken genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta mot vilken den säkrade risken mäts, enligt dokumentationen för säkringsredovisning. Beroende på var säkringsinstrumentet innehas kan, i frånvaro av säkringsredovisning, den totala värdeförändringen redovisas i resultatet, i övrigt totalresultat, eller båda. Bedömningen av effektivitet påverkas emellertid inte av huruvida förändringen i säkringsinstrumentets värde redovisas i resultatet eller i övrigt totalresultat. Som del av tillämpningen av säkringsredovisning innefattas den totala effektiva delen av förändringen i övrigt totalresultat. Bedömningen av effektivitet påverkas inte av huruvida säkringsinstrumentet är ett derivatinstrument eller ett instrument som inte är ett derivat eller av konsolideringsmetoden.

Avyttring av en säkrad utlandsverksamhet

▼M53

16 När en utlandsverksamhet som var säkrad avyttras är det belopp som omklassificeras till resultatet som en omklassificeringsjustering från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende säkringsinstrumentet det belopp som måste identifieras enligt punkt 6.5.14 i IFRS 9. Beloppet är den ackumulerade vinsten eller förlusten på säkringsinstrumentet som fastställdes som effektiv säkring.

▼M10

17 Det belopp som omklassificeras till resultatet från valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning avseende nettoinvesteringen i den utlandsverksamheten enligt IAS 21, punkt 48, är det belopp som innefattas i det moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende den utlandsverksamheten. I det yttersta moderföretagets koncernredovisning påverkas det sammanlagda nettobelopp som redovisas

▼M10

i valutaomräkningsreserven avseende alla utlandsverksamheter inte av vilken konsolideringsmetod som använts. Huruvida det yttersta moderföretaget använder den direkta metoden eller den stegvisa konsolideringsmetoden ([1]) kan emellertid påverka det belopp som innefattas i dess valutaomräkningsreserv avseende en enskild utlandsverksamhet. Användandet av den stegvisa konsolideringsmetoden kan leda till omklassificering i resultatet av ett annat belopp än det som användes för att bestämma säkringens effektivitet. Differensen kan elimineras genom att fastställa det belopp som avser den utlandsverksamheten som skulle ha uppkommit om den direkta konsolideringsmetoden hade använts. IAS 21 kräver inte att denna justering görs. Det är dock ett val av redovisningsprincip som ska följas konsekvent för alla nettoinvesteringar.

IKRAFTTRÄDANDE

▼M22

18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 oktober 2008 eller senare. Ett företag ska tillämpa ändringen i punkt 14 som gjordes i *Förbättringar av IFRS* som utfärdades i april 2009 för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning av båda är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 oktober 2008, eller ändringen i punkt 14 före den 1 juli 2009, ska företaget lämna upplysning om detta.

▼M53

18B IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 3, 5–7, 14, 16, VT1 och VT8 och strök punkt 18A. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M10

ÖVERGÅNG

19 IAS 8 anger hur ett företag tillämpar ett byte av redovisningsprincip som är följden av den första tillämpningen av en tolkning. Det är inget krav att ett företag iakttar dessa krav när det första gången tillämpar denna tolkning. Om ett företag hade identifierat ett säkringsinstrument som en säkring av en nettoinvestering men säkringen inte uppfyller förutsättningarna för säkringsredovisning i denna tolkning ska företaget framåtriktat tillämpa IAS 39 för att upphöra med denna säkringsredovisning.

Tillägg

Vägledning vid tillämpning

Denna tolkning och dess bilaga utgör en helhet.

▼M53

VT1 Denna bilaga belyser tillämpningen av tolkningen med hjälp av företagsstrukturen nedan. I samtliga fall skulle de säkringsförhållanden som beskrivs testas för effektivitet i enlighet med IFRS 9, även om detta inte behandlas i denna bilaga. Moderföretaget, som är det

([1]) Den direkta metoden är den konsolideringsmetod i vilken utlandsverksamhetens finansiella rapporter räknas om direkt till det yttersta moderföretagets funktionella valuta. Den stegvisa metoden är den konsolideringsmetod i vilken en utlandsverksamhets finansiella rapporter först räknas om till ett eller flera mellanvarande företags funktionella valuta och sedan räknas om till det yttersta moderföretagets funktionella valuta (eller till rapporteringsvalutan, om den är en annan).

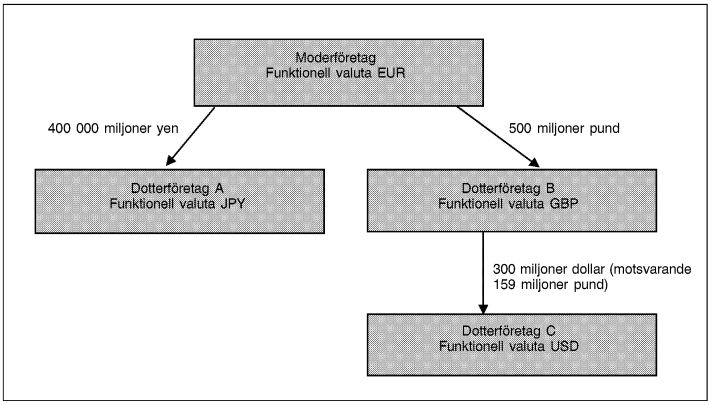
▼M53

yttersta moderföretaget, redovisar sin koncernredovisning i sin funktionella valuta euro (EUR). Vart och ett av dotterföretagen är helägda. Moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B (funktionell valuta pund [GBP]) innefattar motsvarande 159 miljoner pund av dotterföretag B:s nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C (funktionell valuta dollar [USD]). Med andra ord är dotterföretag B:s nettotillgångar utöver innehavet i dotterföretag C 341 miljoner pund.

▼M10

Karaktär på säkrad risk för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)

VT2 Moderföretaget kan säkra sin nettoinvestering i vart och ett av dotterföretagen A, B och C för valutarisken mellan deras respektive funktionella valutor (yen (JPY), pund och dollar) och euro. Dessutom kan moderföretaget säkra valutarisken i USD/GBP mellan de funktionella valutorna för dotterföretag B och dotterföretag C. I sin koncernredovisning kan dotterföretag B säkra sin nettoinvestering i dotterföretag C för valutarisken mellan deras funktionella valutor dollar och pund. I följande exempel är den identifierade risken valutarisken för avistakursen eftersom säkringsinstrumenten inte är derivat. Om säkringsinstrumenten var terminskontrakt skulle moderföretaget kunna identifiera terminsvalutarisken.



Belopp för säkrad post för vilken ett säkringsförhållande kan identifieras (punkt 10–13)

VT3 Moderföretaget vill säkra valutarisken i sin nettoinvestering i dotterföretag C. Antag att dotterföretag A har ett externt lån på 300 miljoner dollar. Dotterföretag A:s nettotillgångar vid rapportperiodens början är 400 000 miljoner yen inklusive behållningen från det externa lånet på 300 miljoner dollar.

▼**M10**

VT4 Den säkrade posten kan vara ett nettotillgångsbelopp motsvarande eller understigande det redovisade värdet för moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C (300 miljoner dollar) i moderföretagets koncernredovisning. I sin koncernredovisning kan moderföretaget identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD som sammanhänger med nettoinvesteringen i dotterföretag C:s nettotillgångar på 300 miljoner dollar. I det fallet innefattas både valutakursdifferensen i EUR/USD för det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A och valutakursdifferensen i EUR/USD på nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning efter tillämpningen av säkringsredovisning.

VT5 I frånvaro av säkringsredovisning skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan

— förändringen i avistakursen för USD/JPY omräknad till euro, i resultatet, och

— förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

I stället för identifieringen i punkt VT4 kan moderföretaget i sin koncernredovisning identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD mellan dotterföretag C och dotterföretag B. I det här fallet skulle den sammanlagda valutakursdifferensen för USD/EUR avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A i stället redovisas i moderföretagets koncernredovisning enligt nedan

— förändringen i avistakursen för GBP/USD i valutaomräkningsreserven som hänger samman med dotterföretag C

— förändringen i avistakursen för GBP/JPY omräknad till euro, i resultatet, och

— förändringen i avistakursen för JPY/EUR i övrigt totalresultat.

VT6 Moderföretaget kan inte identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A som en säkring av både valutarisken avseende avistakursen för EUR/USD och valutarisken avseende avistakursen för GBP/USD i sin koncernredovisning. Ett enskilt säkringsinstrument kan säkra samma identifierade risk endast en gång. Dotterföretag B kan inte använda säkringsredovisning i sin koncernredovisning eftersom säkringsinstrumentet innehas utanför den koncern som består av dotterföretag B och dotterföretag C.

▼M10

Var i en koncern kan säkringsinstrumentet innehas (punkt 14 och 15)?

VT7 Enligt vad som anges i punkt VT5 skulle den totala förändringen i värde avseende valutarisken på det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A redovisas i både resultatet (avistarisk i USD/JPY) och övrigt totalresultat (avistarisk i EUR/JPY) i moderföretagets koncernredovisning i frånvaro av säkringsredovisning. Båda beloppen innefattas i syfte att bedöma effektiviteten i den säkring som identifieras i punkt VT4 eftersom förändringen i värde på både säkringsinstrumentet och den säkrade posten beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta euro mot dotterföretag C:s funktionella valuta dollar, enligt säkringsdokumentationen. Konsolideringsmetod (det vill säga direkt metod eller stegvis metod) påverkar inte bedömningen av säkringens effektivitet.

Belopp som omklassificeras till resultatet vid avyttrande av en utlandsverksamhet (punkt 16 och 17)

▼M53

VT8 När dotterföretag C avyttras är de belopp som omklassificeras till resultatet i moderföretagets koncernredovisning från dess valutaomräkningsreserv

(a) avseende det externa lånet på 300 miljoner dollar i dotterföretag A, det belopp som enligt IFRS 9 måste identifieras, det vill säga den totala förändringen i värde avseende den valutarisk som redovisades i övrigt totalresultat som den effektiva delen av säkringen. och

▼M10

(b) avseende nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C, det belopp som fastställdes med företagets konsolideringsmetod. Om moderföretaget använder den direkta metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C direkt genom valutakursen för EUR/USD. Om moderföretaget använder den stegvisa metoden, fastställs dess valutaomräkningsreserv av den valutaomräkningsreserv som redovisas av dotterföretag B återspeglande valutakursen för GBP/USD, omräknat till moderföretagets funktionella valuta genom användande av valutakursen för EUR/GBP. Moderföretagets användande av den stegvisa konsolideringsmetoden för föregående perioder kräver inte att moderföretaget bestämmer eller utesluter att det bestämmer beloppet för valutaomräkningsreserven som ska omklassificeras när det avyttrar dotterföretag C till det belopp som det skulle ha redovisat om det alltid hade använt den direkta metoden, beroende på dess redovisningsprincip.

Säkra mer än en utlandsverksamhet (punkt 11, 13 och 15)

VT9 Följande exempel belyser att i moderföretagets koncernredovisning är den risk som kan säkras alltid risken mellan dess funktionella valuta (euro) och de funktionella valutorna för dotterföretag B och C. Oavsett hur säkringarna identifieras är de högsta belopp som kan vara effektiva säkringar som ska innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning när båda utlandsverksamheterna är säkrade 300 miljoner dollar för risken i EUR/USD och 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP. Andra förändringar i värde på grund av ändringar i valutakurser innefattas i moderföretagets koncernresultat. Det skulle givetvis vara möjligt för moderföretaget att identifiera 300 miljoner dollar endast för förändringar i avistakursen för USD/GBP eller 500 miljoner pund endast för förändringar i avistakursen för GBP/EUR.

▼M10

Moderföretaget innehar säkringsinstrument i både dollar och pund

VT10 Moderföretaget kan vilja säkra valutarisken avseende sin nettoinvestering i dotterföretag B samt även för nettoinvesteringen avseende dotterföretag C. Antag att moderföretaget innehar passande säkringsinstrument denominerade i dollar och pund som det kan identifiera som säkringar av sina nettoinvesteringar i dotterföretag B och dotterföretag C. De identifieringar moderföretaget kan göra i sin koncernredovisning innefattar, men är inte begränsade till:

(a) Säkringsinstrument på 300 miljoner dollar identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (EUR/USD) mellan moderföretag och dotterföretag C och upp till 341 miljoner pund avseende säkringsinstrument identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 341 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

(b) Säkringsinstrumentet på 300 miljoner dollar som är identifierat som en säkring av nettoinvesteringen på 300 miljoner dollar i dotterföretag C där risken är avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C och säkringsintrument på upp till 500 miljoner pund identifierat som säkring av nettoinvesteringen på 500 miljoner pund i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (EUR/GBP) mellan moderföretag och dotterföretag B.

VT11 Risken i EUR/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C är en annan risk än risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag B. I det fall som beskrivs i punkt VT10 (a) har emellertid moderföretaget, genom sin identifiering av det säkringsinstrument i dollar som det innehar, redan fullständigt säkrat risken i EUR/USD från nettoinvesteringen i dotterföretag C. Om moderföretaget också identifierade ett instrument i pund som det innehar som en säkring av sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B, skulle 159 miljoner pund av den nettoinvesteringen, som är motsvarigheten i pund av dess nettoinvestering i dollar i dotterföretag C, vara säkrade två gånger för risken i GBP/EUR i moderföretagets koncernredovisning.

VT12 I det fall som beskrivs i punkt VT10 (b), om moderföretaget identifierar den säkrade risken som avistaexponeringen (GBP/USD) mellan dotterföretag B och dotterföretag C, innefattas endast delen i GBP/USD av förändringen i värde av dess säkringsinstrument på 300 miljoner dollar i moderföretagets valutaomräkningsreserv avseende dotterföretag C. Återstoden av förändringen (motsvarande förändringen i GBP/EUR på 159 miljoner pund) innefattas i moderföretagets koncernresultat, som i punkt VT5. Eftersom identifieringen av risken i USD/GBP mellan dotterföretag B och C inte innefattar risken i GBP/EUR kan moderföretaget också identifiera upp till 500 miljoner pund av sin nettoinvestering i dotterföretag B där risken är avistaexponeringen (GBP/EUR) mellan moderföretag och dotterföretag B.

▼**M10**

Dotterföretag B innehar säkringsinstrumentet i dollar

VT13 Antag att dotterföretag B har ett externt lån på 300 miljoner dollar varav behållningen överläts på moderföretaget genom ett internt lån denominerat i pund. Eftersom både dess tillgångar och skulder steg med 159 miljoner pund förändras inte dotterföretag B:s nettotillgångar. Dotterföretag B skulle kunna identifiera den externa skulden som en säkring av risken i GBP/USD av sin nettoinvestering i dotterföretag C i sin koncernredovisning. Moderföretaget skulle kunna behålla dotterföretag B:s identifiering av det säkringsinstrumentet som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i GBP/USD (se punkt 13) och moderföretaget skulle kunna identifiera säkringsinstrumentet i pund som det innehar som en säkring av hela sin nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B. Den första säkringen, identifierad av dotterföretag B, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretag B:s funktionella valuta (pund) och den andra säkringen, identifierad av moderföretaget, skulle bedömas genom hänvisning till dotterföretagets funktionella valuta (euro). I detta fall har bara risken i GBP/USD från moderföretagets nettoinvestering i dotterföretag C säkrats i moderföretagets koncernredovisning av säkringsinstrumentet i dollar, och inte hela risken i EUR/USD. Därför kan hela risken i EUR/GBP från moderföretagets nettoinvestering på 500 miljoner pund i dotterföretag B säkras i moderföretagets koncernredovisning.

VT14 Dock måste även redovisningen av moderföretagets lån på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B beaktas. Om moderföretagets lån som ska betalas inte betraktas som del av dess nettoinvestering i dotterföretag B på grund av att det inte uppfyller villkoren i IAS 21, punkt 15, skulle valutakursdifferensen i GBP/EUR som uppstår vid omräkning av den innefattas i moderföretagets koncernresultat. Om lånet på 159 miljoner pund som ska betalas till dotterföretag B betraktas som del av moderföretagets nettoinvestering skulle denna nettoinvestering vara endast 341 miljoner pund och det belopp som moderföretaget skulle kunna identifiera som den säkrade posten för risken i GBP/EUR skulle därmed minska från 500 miljoner pund till 341 miljoner pund.

VT15 Om moderföretaget återförde det säkringsförhållande som är identifierat av dotterföretag B skulle moderföretaget kunna identifiera det externa lånet på 300 miljoner dollar som innehas av dotterföretag B som en säkring av sin nettoinvestering på 300 miljoner dollar i dotterföretag C för risken i EUR/USD och identifiera det säkringsinstrument i pund som det självt innehar som en säkring av upp till endast 341 miljoner pund av nettoinvesteringen i dotterföretag B. I detta fall skulle effektiviteten i båda säkringarna beräknas genom hänvisning till moderföretagets funktionella valuta (euro). Följden är att både förändringen i USD/GBP i värde på det externa lån som innehas av dotterföretag B och förändringen i GBP/EUR i värdet på moderföretagets lån som ska betalas till dotterföretag B (som motsvarar USD/EUR totalt) skulle innefattas i valutaomräkningsreserven i moderföretagets koncernredovisning. Eftersom moderföretaget redan fullständigt har säkrat risken i EUR/USD från sin investering i dotterföretag C kan det säkra upp till endast 341 miljoner pund för risken i EUR/GBP av sin nettoinvestering i dotterföretag B.

▼M17

IFRIC-TOLKNING 17

Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar genom utdelning till ägare

REFERENSER

— IFRS 3 *Rörelseförvärv* (enligt ändringar 2008)

— IFRS 5 *Anläggningstillgångar som innehas för försäljning och avvecklade verksamheter*

— IFRS 7 *Finansiella instrument: Upplysningar*

▼M32

— IFRS 10 *Koncernredovisning*

▼M33

— IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*

▼M17

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

— IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*

— IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändringar i maj 2008)

BAKGRUND

1 Ibland delar ett företag ut andra tillgångar än kontanter (icke-kontanta tillgångar) som utdelning till sina ägare ([1]), som agerar i egenskap av ägare. I dessa situationer kan ett företag också låta sina ägare välja mellan att erhålla antingen icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning. IFRIC fick förfrågningar om vägledning rörande hur ett företag ska redovisa sådan värdeöverföring.

2 International Financial Reporting Standards (IFRS) innehåller inte vägledning om hur ett företag ska värdera värdeöverföring till sina ägare (kallas vanligen utdelning). IAS 1 kräver att ett företag lämnar uppgifter om utdelning som är redovisad som värdeöverföring till ägare antingen i rapporten över förändringar i eget kapital eller i noterna till de finansiella rapporterna.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

3 Denna tolkning gäller följande typer av icke ömsesidig värdeöverföring av tillgångar av ett företag till dess ägare, som agerar i egenskap av ägare:

(a) Värdeöverföring av icke-kontanta tillgångar (t.ex. materiella anläggningstillgångar, verksamheter enligt definition i IFRS 3, ägarandelar i annat företag eller avyttringsgrupper enligt definition i IFRS 5).

(b) Värdeöverföring som ger ägare möjligheten att välja mellan att antingen erhålla icke-kontanta tillgångar eller en alternativ kontantutdelning.

4 Denna tolkning gäller endast värdeöverföring i vilken alla ägare till samma slag av egetkapitalinstrument behandlas jämbördigt.

([1]) Punkt 7 i IAS 1 definierar ägare som innehavare av instrument som är klassificerade som eget kapital.

▼M17

5 Denna tolkning gäller inte värdeöverföring av en icke-kontant tillgång över vilken samma part eller parter ytterst har det bestämmande inflytandet före och efter värdeöverföringen. Undantaget gäller de separata, enskilda och konsoliderade finansiella rapporterna för ett företag som gör värdeöverföringen.

6 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när samma part eller parter ytterst har det bestämmande inflytandet över den icke-kontanta tillgången både före och efter värdeöverföringen. I punkt B2 i IFRS 3 står: ”En grupp enskilda individer ska anses ha bestämmande inflytande över ett företag när personerna i gruppen genom ett avtalsbaserat förhållande har en gemensam rätt att utforma de finansiella och operativa strategierna för den ekonomiska verksamheten i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.” Om en värdeöverföring ska kunna ligga utanför denna tolknings tillämpningsområde mot bakgrund av att samma parter kontrollerar tillgången både före och efter värdeöverföringen måste en grupp av enskilda aktieägare som erhåller värdeöverföringen ha, till följd av avtalsbaserade förhållanden, sådan gemensam yttersta beslutsrätt över det företag som gör värdeöverföringen.

▼M32

7 Enligt punkt 5 gäller denna tolkning inte när ett företag delar ut en del av sina ägarandelar i ett dotterföretag men behåller det bestämmande inflytandet över dotterföretaget. Företaget som gör den värdeöverföring som leder till att företaget redovisar ett innehav utan bestämmande inflytande i sitt dotterföretag redovisar värdeöverföringen enlig IFRS 10.

▼M17

8 Denna tolkning behandlar endast redovisningen för företag som gör en värdeöverföring av en icke-kontant tillgång. Den behandlar inte redovisningen för aktieägare som erhåller sådan värdeöverföring.

FRÅGESTÄLLNINGAR

9 När ett företag tillkännager en värdeöverföring och har en förpliktelse att dela ut de berörda tillgångarna till sina ägare måste det redovisa en skuld för obetald utdelning. Följden är att denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

(a) När ska företaget redovisa obetald utdelning?

(b) Hur ska ett företag värdera obetald utdelning?

(c) När ett företag reglerar obetald utdelning, hur ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delats ut och det redovisade värdet för utdelningen i fråga?

BESLUT

När obetald utdelning ska redovisas

10 Skyldigheten att betala en utdelning ska redovisas när utdelningen är korrekt beslutad och inte längre bestäms av företaget, vilket är den tidpunkt

(a) när utdelningen tillkännages, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, är godkänd på relevant nivå, t.ex. av aktieägarna, om sådant godkännande krävs i jurisdiktionen, eller

(b) när utdelningen tillkännages, t.ex. av företagsledningen eller av styrelsen, om det inte krävs ytterligare godkännande i jurisdiktionen.

▼M17

Värdering av obetald utdelning

11 Ett företag ska värdera en skyldighet att dela ut icke-kontanta tillgångar som utdelning till ägarna till det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.

12 Om ett företag ger sina ägare en möjlighet att välja mellan att erhålla antingen en icke-kontant tillgång eller en alternativ kontantutdelning, ska företaget uppskatta den obetalda utdelningen genom beaktande av både det verkliga värdet för varje alternativ och sannolikheten för att ägarna väljer något av alternativen.

13 I slutet av varje rapportperiod samt per datumet för reglering ska företaget granska och justera det redovisade värdet för den obetalda utdelningen, där förändringar i det redovisade värdet för utdelningen i fråga redovisas i eget kapital som justeringar av det belopp som ska delas ut.

Redovisning av skillnader mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för obetald utdelning när ett företag reglerar den obetalda utdelningen

14 När ett företag reglerar den obetalda utdelningen ska det redovisa eventuell skillnad mellan det redovisade värdet för de tillgångar som delas ut och det redovisade värdet för den obetalda utdelningen i resultatet.

Presentation och upplysningar

15 Ett företag ska redovisa skillnaden i punkt 14 som en separat post i resultatet.

16 Ett företag ska lämna följande upplysningar, i tillämpliga fall:

(a) Det redovisade värdet för den obetalda utdelningen vid periodens början och slut.

(b) Ökningen eller minskningen i redovisat värde under perioden enligt punkt 13 till följd av en ändring i det verkliga värdet på de tillgångar som ska delas ut.

▼M33

17 Om ett företag, efter rapportperiodens slut men innan de finansiella rapporterna godkänns för utfärdande, tillkännager en utdelning som ska delas ut som en icke-kontant tillgång ska företaget lämna upplysning om

▼M17

(a) karaktären på den tillgång som ska delas ut,

(b) det redovisade värdet för den tillgång som ska delas ut från rapportperiodens slut, och

▼M33

(c) det verkliga värdet på den tillgång som ska delas ut per rapportperiodens slut, om det skiljer sig från tillgångens redovisade värde, och information om den eller de ansatser som användes för värderingen till verkligt värde, vilket krävs enligt punkt 93 (b), (d), (g) och (i) samt 99 i IFRS 13.

▼**M17**

IKRAFTTRÄDANDE

18 Ett företag ska tillämpa denna tolkning framåtriktat för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2009 eller senare. Retroaktiv tillämpning är inte tillåten. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2009 ska det lämna upplysning om detta och även tillämpa IFRS 3 (enligt omarbetning 2008), IAS 27 (enligt ändringar i maj 2008) och IFRS 5 (enligt ändringar i och med denna tolkning).

▼**M32**

19 IFRS 10, utfärdad i maj 2011, ändrade punkt 7. Företag ska tillämpa denna ändring när de tillämpar IFRS 10.

▼**M33**

20 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 17 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M18**

IFRIC-TOLKNING 18

Överföringar av tillgångar från kunder

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 1 *Första gången International Financial Reporting Standards tillämpas* (enligt omarbetning 2008)

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 16 *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 18 *Intäkter*

— IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

— IFRIC 12 *Avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster*

BAKGRUND

1 När det gäller allmännyttiga företag kan kunder överföra materiella anläggningstillgångar till ett företag som företaget måste använda för att ansluta dessa kunder till ett nät och ge dem löpande tillgång till varor, såsom el, gas eller vatten. Alternativt kan ett företag erhålla likvida medel av kunder för förvärv eller uppförande av sådana materiella anläggningstillgångar. Vanligen måste kunderna betala ytterligare belopp för köp av varor och tjänster utifrån användning.

2 Överföringar av tillgångar från kunder kan också ske i andra branscher. Exempelvis kan ett företag som utplacerar sina IT-funktioner utanför företaget (s. k. outsourcing) överföra sina befintliga materiella anläggningstillgångar till leverantören av outsourcingtjänsterna.

3 I vissa fall behöver den part som överför tillgången inte vara det företag som i slutänden har löpande tillgång till varor eller tjänster och är mottagaren av dessa varor eller tjänster. Men av praktiska skäl kallas i denna tolkning det företag som överför tillgången för kunden.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4 Denna tolkning gäller redovisning av överföringar av materiella anläggningstillgångar av företag som tar emot sådana överföringar från sina kunder.

5 Avtal som faller inom denna tolknings tillämpningsområde är avtal enligt vilka ett företag av en kund erhåller en materiell anläggningstillgång som företaget sedan måste använda antingen för att ansluta kunden till ett nät eller för att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller för att göra båda delarna.

6 Avtal som också faller inom denna tolknings tillämpningsområde är avtal enligt vilka ett företag av en kund erhåller likvida medel när detta belopp ska användas endast för att uppföra eller förvärva en materiell anläggningstillgång som företaget sedan måste använda antingen för att ansluta kunden till ett nät eller för att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller för att göra båda delarna.

▼**M18**

7 Denna tolkning gäller inte avtal i vilka överföringen är antingen ett statligt bidrag enligt definition i IAS 20 eller infrastruktur som används i ett avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster som faller inom tillämpningsområdet för IFRIC 12.

FRÅGESTÄLLNINGAR

8 Denna tolkning behandlar följande frågeställningar:

(a) Uppfylls definitionen av en tillgång?

(b) Om definitionen av en tillgång uppfylls hur ska då den överförda materiella anläggningstillgången värderas vid det första redovisningstillfället?

(c) Om den materiella anläggningstillgången värderas till verkligt värde vid det första redovisningstillfället, hur ska då redovisningen ske på kreditsidan?

(d) Hur ska företaget redovisa en överföring av likvida medel från sin kund?

BESLUT

Uppfylls definitionen av en tillgång?

9 När en kund gör en överföring av en materiell anläggningstillgång till ett företag, ska företaget bedöma om den överförda tillgången uppfyller *föreställningsramens* definition av en tillgång. I punkt 49 (a) i *föreställningsramen* står: ”En tillgång är en resurs över vilket företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.” I de flesta fall får företaget äganderätten till den överförda materiella anläggningstillgången. Men vid fastställande av huruvida en tillgång finns, är inte äganderättande avgörande. Om kunden fortsätter att ha det bestämmande inflytandet över den överförda tillgången, skulle definitionen på tillgång därför inte vara uppfylld, trots en överföring av äganderätten.

10 Ett företag som har det bestämmande inflytandet över en tillgång kan i allmänhet göra vad det vill med denna tillgång. Exempelvis kan företaget byta den tillgången mot andra tillgångar, använda den för att framställa varor eller tjänster, ta ut ett pris av andra för att använda den, använda den för att reglera skulder, inneha den eller dela ut den till ägare. Det företag som erhåller en överföring av en materiell anläggningstillgång av en kund ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter vid bedömningen vem som har det bestämmande inflytandet över den överförda tillgången. Exempelvis kan företaget, även om det måste använda den överförda materiella anläggningstillgången för att tillhandahålla en eller flera tjänster till kunden, ha möjlighet att bestämma hur den överförda materiella anläggningstillgången drivs och underhålls och när den ska ersättas. I det fallet skulle företaget vanligen komma fram till att det har det bestämmande inflytandet över den överförda materiella anläggningstillgången.

Hur ska den överförda materiella anläggningstillgången värderas vid det första redovisningstillfället?

11 Om företaget kommer fram till att definitionen av en tillgång är uppfylld ska det redovisa den överförda tillgången som en materiell anläggningstillgång enligt punkt 7 i IAS 16 och beräkna anskaffningsvärdet vid det första redovisningstillfället till tillgångens verkliga värde enligt punkt 24 i samma standard.

▼M18

Hur ska redovisningen ske på kreditsidan?

12 I följande diskussion förutsätts att det företag som erhåller en materiell anläggningstillgång har kommit fram till att den överförda tillgången ska redovisas och värderas enligt punkt 9–11.

13 I punkt 12 i IAS 18 står: ”När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter.” Enligt villkoren i de avtal som faller under denna tolknings tillämpningsområde skulle en överföring av en materiell anläggningstillgång vara ett utbyte mot olikartade varor eller tjänster. Därför ska företaget redovisa en intäkt enligt IAS 18.

Identifiera separat identifierbara tjänster

14 Ett företag kan avtala om att leverera en eller flera tjänster i utbyte mot den överförda materiella anläggningstillgången, som att ansluta kunden till ett nät, ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster, eller båda delarna. Enligt punkt 13 i IAS 18 ska företaget identifiera de separat identifierbara tjänster som ingår i avtalet.

15 Egenskaper som tyder på att anslutning av kunden till ett nät är en separat identifierbar tjänst innefattar

(a) en anslutning till en tjänst levereras till kunden och motsvarar ett värde i sig för kunden i fråga

(b) det verkliga värdet på anslutningen till tjänsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

16 En egenskap som tyder på att det är en separat identifierbar tjänst att ge kunden löpande tillgång till varor och tjänster, är att kunden som gör överföringen i framtiden får löpande tillgång, eller varorna eller tjänsterna, eller båda delarna, till ett lägre pris än vad som skulle avtalas utan överföringen av den materiella anläggningstillgången.

17 Omvänt är en egenskap som tyder på att förpliktelsen att ge kunden löpande tillgång till varor eller tjänster har sin grund i villkoren för företagets driftstillstånd eller annan reglering och inte i avtalet som avser överföringen av den materiella anläggningstillgången, att kunder som gör en överföring betalar samma pris som dem som inte gör det, för löpande tillgång, eller för varorna eller tjänsterna, eller båda delarna.

Intäktsredovisning

18 Om bara en tjänst identifieras ska företaget redovisa intäkt när tjänsten utförs enligt punkt 20 i IAS 18.

19 Om mer än en separat identifierbar tjänst identifieras, krävs enligt punkt 13 i IAS 18 att det verkliga värdet för hela den ersättning som erhållits eller ska erhållas för avtalet fördelas på varje tjänst och att redovisningskriterierna i IAS 18 tillämpas på varje tjänst.

20 Om en löpande tjänst identifieras som del av avtalet, bestäms den period över vilken intäkten ska redovisas för den tjänsten av villkoren i avtalet med kunden. Om avtalet inte preciserar en period ska intäkten redovisas över en period som inte överstiger nyttjandeperioden för den överförda tillgång som används för att tillhandahålla den löpande tjänsten.

▼**M18**

Hur ska företaget redovisa en överföring av likvida medel från sin kund?

21 När ett företag tar emot en överföring av likvida medel från en kund ska det bedöma om avtalet faller inom tillämpningsområdet för denna tolkning enligt punkt 6. Om det gör det ska företaget bedöma om den uppförda eller förvärvade materiella anläggningstillgången uppfyller definitionen av en tillgång enligt punkt 9 och 10. Om definitionen av en tillgång är uppfylld ska företaget redovisa den materiella anläggningstillgången till anskaffningsvärde enligt IAS 16 och ska redovisa intäkter enligt punkt 13–20 till det belopp som erhållits av kunden.

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

22 Ett företag ska tillämpa denna tolkning framåtriktat på överföringar av tillgångar från kunder som skett den 1 juli 2009 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten förutsatt att värderingar och annan information som behövs för att tillämpa tolkningen på tidigare överföringar inhämtades vid den tidpunkt när överföringarna skedde. Ett företag ska upplysa om från vilket datum tolkningen har tillämpats.

▼M28

IFRIC-TOLKNING 19

Utsläckning av finansiella skulder med egetkapitalinstrument

REFERENSER

— *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter*

— IFRS 2 *Aktierelaterade ersättningar*

— IFRS 3 – *Företagsförvärv och samgåenden*

▼M53

— IFRS 9 *Finansiella instrument ska läggas till*

▼M33

— IFRS 13, *Värdering till verkligt värde*

▼M28

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 32 *Finansiella instrument: Presentation*

▼M53

———————

▼M28

BAKGRUND

1 En låntagare och en långivare kan komma att omförhandla villkoren för en finansiell skuld med resultatet att låntagaren helt eller delvis utsläcker skulden genom att emittera egetkapitalinstrument till långivaren. Dessa transaktioner benämns ibland ”debt for equity swaps”. IFRIC har fått förfrågningar om vägledning beträffande hur sådana transaktioner bör redovisas.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2 Denna tolkning behandlar hur ett företag bör redovisa omförhandlade villkor för en finansiell skuld som resulterat i att företaget emitterar egetkapitalinstrument till en långivare i företaget som helt eller delvis utsläcker den finansiella skulden. Den behandlar inte långivarens redovisning.

3 Ett företag ska inte tillämpa denna tolkning på transaktioner när

(a) långivaren direkt eller indirekt också är aktieägare och agerar i egenskap av befintlig direkt eller indirekt aktieägare.

(b) långivaren och företaget kontrolleras av samma part eller samma parter före och efter transaktionen och att transaktionen innebör att den inbegriper en utdelning av eget kapital av eller tillskott av eget kapital till företaget.

(c) utsläckningen av den finansiella skulden genom emission av aktier görs i enlighet med de ursprungliga villkoren för den finansiella skulden.

FRÅGESTÄLLNINGAR

▼M53

4 I denna tolkning behandlas följande frågeställningar:

(a) Erläggs ersättningen för de egetkapitalinstrument som utfärdas för att utsläcka hela eller delar av en finansiell skuld i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9?

▼M28

(b) Hur bör ett företag fastställa ingångsvärdet på de kapitalinstrument som emitteras för att utsläcka en sådan finansiell skuld?

(c) Hur bör ett företag redovisa en eventuell skillnad mellan det redovisade värdet av den finansiella skuld som utsläckts och ingångsvärdet på det egetkapitalinstrument som emitterats?

BESLUT

▼M53

5 Emissionen av ett egetkapitalinstrument till en långivare för att utsläcka en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld utgör ersättning som erlagts i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9. Ett företag ska stryka en finansiell skuld (eller del av en finansiell skuld) från sin rapport över finansiell ställning när, och endast efter det att, den utsläckts i enlighet med punkt 3.3.1 i IFRS 9.

▼M28

6 När egetkapitalinstrument som emitteras till en långivare för att en finansiell skuld eller del av en finansiell skuld redovisas vid första redovisningstillfället ska ett företag ta upp dem i redovisningen till det verkliga värdet, utom i det fall det verkliga värdet inte kan värderas på ett tillförlitligt sätt.

▼M53

7 Om de emitterade egetkapitalinstrumentens verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska egetkapitalinstrumenten värderas på ett sätt som återspeglar det verkliga värdet för den utsläckta finansiella skulden. Vid värdering till verkligt värde av en utsläckt finansiell skuld som är betalbar vid anfordran (exempelvis avistainlåning) tillämpas inte punkt 47 i IFRS 13.

▼M28

8 Om endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska företaget bedöma huruvida en del av den ersättning som erlagts hänför sig till en förändring av villkoren för den skuld som fortfarande är utestående. Om en del av den erlagda ersättningen hänför sig till en förändring av villkoren för den kvarvarande delen av skulden ska företaget fördela den betalda ersättningen mellan den del av skulden som utsläckts och den del av skulden som fortfarande är utestående. Företaget ska beakta alla relevanta fakta och omständigheter som rör transaktionen när det gör denna fördelning.

▼M53

9 Skillnaden mellan det redovisade värdet av den utsläckta finansiella skulden (eller delen av skulden) och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultatet, i enlighet med punkt 3.3.3 i IFRS 9. Emitterade egetkapitalinstrument ska ursprungligen redovisas och värderas per den dag då den finansiella skulden (eller del av den skulden) har utsläckts.

10 När endast en del av den finansiella skulden har utsläckts ska ersättning fördelas i enlighet med punkt 8. Den ersättning som fördelats på den kvarvarande skulden ska ingå i bedömningen av huruvida villkoren för den kvarvarande skulden har modifierats i betydande utsträckning. Om den kvarvarande skulden har modifierats i väsentlig utsträckning ska företaget redovisa denna modifiering som en utsläckning av den ursprungliga skulden och ett upptagande i redovisningen av den nya skulden enligt kraven i punkt 3.3.2 i IFRS 9.

▼M28

11 Ett företag ska särredovisa en resultatavräknad vinst eller förlust i enlighet med punkterna 9 och 10 som en separat post i resultaträkningen eller i bokslutskommentarer och noter.

▼**M28**

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

12 Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 juli 2010 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en period som börjar före den 1 juli 2010, ska det lämna upplysning om detta.

13 Ett företag ska tillämpa en ändring i redovisningspolitik i enlighet med IAS 8 från ingången av den tidigaste period för vilken jämförbar information presenteras.

▼**M33**

15 IFRS 13, som utfärdades i maj 2011, innebar att punkt 7 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 13.

▼**M53**

17 IFRS 9, som utfärdades i juli 2014, ändrade punkterna 4, 5, 7, 9 och 10 och strök punkterna 14 och 16. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 9.

▼M33

IFRIC-TOLKNING 20

Avrymningskostnader under ett dagbrotts produktionsfas

REFERENSER

— *En begreppsmässig ram för finansiell rapportering*

— IAS 1 – *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 2 – *Varulager*

— IAS 16 – *Materiella anläggningstillgångar*

— IAS 38 – *Immateriella tillgångar*

BAKGRUND

1 Vid dagbrytning kan företag vara tvungna att avlägsna brytningsavfall (jordtäcket) för att komma åt mineralmalmsfyndigheterna. Detta bortskaffande av avfall kallas för avrymning.

2 Under utvecklingsfasen av brytningen (innan produktionen börjar) brukar avrymningskostnaderna vanligen inräknas i de avskrivningsbara kostnaderna för att anlägga och utveckla dagbrottet. Dessa aktiverade kostnader skrivs av eller periodiseras systematiskt, oftast genom tillämpning av den produktionsbaserade metoden, när produktionen väl har börjat.

3 Gruvföretaget kan fortsätta att bortskaffa jordtäcket och få avrymningskostnader under dagbrottets produktionsfas.

4 Det material som bortskaffas under avrymningen i produktionsfasen består inte nödvändigtvis till 100 procent av avfall. Ofta är det en kombination av malm och avfall. Malmhalten i avfallet kan variera från oekonomiskt låg grad till lönsam hög grad. Bortskaffandet av material med låg malmhalt i avfallet kan ge visst användbart material, som kan användas för att bygga upp varulager. Bortskaffandet kan också ge tillgång till djupare liggande skikt med material som har högre malmhalt i förhållande till avfallet. Det kan därför uppkomma två fördelar för företaget av dess avrymningsaktivitet: användbar malm som kan användas för att bygga upp varulager samt förbättrat tillträde till ytterligare materialmängder som kommer att utvinnas under kommande perioder.

5 I denna tolkning behandlas frågan om när och hur dessa båda ekonomiska fördelar som uppkommer av avrymningsaktiviteten ska redovisas separat samt hur fördelarna ska värderas inledningsvis och därefter.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

6 Denna tolkning ska tillämpas på kostnader för avfallsbortskaffning vid dagbrytning som uppkommer under dagbrottets produktionsfas (produktionsavrymningskostnader).

▼M33

FRÅGESTÄLLNINGAR

7 I denna tolkning behandlas följande frågeställningar:

a) Redovisning av produktionsavrymningskostnader som en tillgång.

b) Första värderingen av avrymningsaktivitetstillgången.

c) Följande värdering av avrymningsaktivitetstillgången.

BESLUT

Redovisning av produktionsavrymningskostnader som en tillgång

8 Om den ekonomiska fördelen av avrymningsaktiviteten realiseras som uppbyggande av varulager, ska företaget redovisa utgifterna för avrymningsaktiviteten enligt principerna i IAS 2 – *Varulager*. Om den ekonomiska fördelen består i förbättrad tillgång till malmen ska företaget redovisa utgifterna som en anläggningstillgång, om kriterierna i punkt 9 nedan är uppfyllda. I denna tolkning kallas anläggningstillgången *avrymningsaktivitetstillgång*.

9 Företaget ska redovisa en avrymningsaktivitetstillgång om och endast om samtliga följande villkor är uppfyllda:

a) Det är troligt att företaget kommer att få en framtida ekonomisk fördel (förbättrad tillgång till malmkroppen) av avrymningsaktiviteten.

b) Företaget kan identifiera den del av malmkroppen som tillträdet har förbättrats till.

c) Kostnaderna för den avrymningsaktivitet som avser denna del kan värderas tillförlitligt.

10 Avrymningsaktivitetstillgången ska redovisas som en utökning eller förbättring av en befintlig tillgång. Med andra ord ska avrymningsaktivitetstillgången redovisas som en *del* av en befintlig tillgång.

11 Avrymningsaktivitetstillgången klassificeras som en materiell eller immateriell tillgång på samma sätt som den befintliga tillgången. Med andra ord avgör den befintliga tillgångens karaktär om företaget ska klassificera avrymningsaktivitetstillgången som en materiell eller immateriell tillgång.

Den första värderingen av avrymningsaktivitetstillgången

12 Företaget ska värdera avrymningsaktivitetstillgången till anskaffningskostnaden, som är summan av de direkta kostnader som uppkommer för att utföra den avrymningsaktivitet som förbättrar tillgången till den identifierade delen av malmen, plus fördelning av direkt hänförliga allmänna omkostnader. Viss tillfällig verksamhet, som inte är nödvändig för att produktionsavrymningsaktiviteten ska fortgå som planerat, kan ske parallellt med produktionsavrymningsaktiviteten. Utgifterna för dessa tillfälliga verksamheter ska inte tas med i kostnaden för avrymningsaktivitetstillgången.

▼**M33**

13 Om utgifterna för avrymningsaktivitetstillgången och det varulager som byggs upp inte kan särskiljas, ska företaget fördela produktionsavrymningskostnaderna mellan det varulager som byggs upp och avrymningsaktivitetstillgången genom att använda en fördelningsgrund som bygger på ett relevant produktionsvärde. Produktionsvärdet ska beräknas för den identifierbara delen av malmkroppen och ska användas som ett riktmärke för att identifiera i vilken utsträckning ytterligare aktivitet för att skapa en framtida ekonomisk fördel äger rum. Här följer några exempel på sådana värden:

a) Kostnaden för det varulager som byggs upp jämfört med den förväntade kostnaden.

b) Volymen extraherat avfall jämfört med den förväntade volymen för en given volym av malmproduktion.

c) Mineralhalten i den mineralmalm som utvinns jämfört med den mineralhalt som förväntas utvinnas för en given mängd producerad malm.

Den följande värderingen av avrymningsaktivitetstillgången

14 Efter den första redovisningen ska avrymningsaktivitetstillgången redovisas antingen till anskaffningsvärdet eller det omvärderade beloppet efter avskrivning eller periodisering och efter nedskrivningar, på samma sätt som den befintliga tillgång som den är en del av.

15 Avrymningsaktivitetstillgången ska skrivas av eller periodiseras systematiskt, över den förväntade nyttjandeperioden för den identifierade del av malmkroppen som blir mer tillgänglig till följd av avrymningsaktiviteten. Den produktionsberoende metoden ska tillämpas, såvida inte någon annan metod är mer lämplig.

16 Den förväntade nyttjandeperioden för den identifierade delen av malmkroppen som används för att skriva av eller periodisera avrymningsaktivitetstillgången kommer att skilja sig från den förväntade nyttjandeperiod som används för att skriva av eller periodisera själva dagbrottet och de relaterade tillgångarna under dagbrottets nyttjandeperiod. Undantaget är i de begränsade omständigheter då avrymningsaktiviteten ger förbättrad tillgång till hela den återstående malmkroppen. Detta kan till exempel inträffa mot slutet av dagbrottets nyttjandeperiod då den identifierade delen utgör den sista delen av den malmkropp som ska utvinnas.

▼**M33**

Bilaga A

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma rättsliga värde som övriga delar av tolkningen.

A1 Företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

A2 Ett företag ska tillämpa denna förklaring på produktionsavrymningskostnader som uppkommer på eller efter början av den tidigaste redovisade perioden.

A3 I början av den tidigaste perioden som redovisas ska varje tidigare redovisat tillgångssaldo till följd av den avrymningsaktivitet som genomförts under produktionsfasen (föregående avrymningstillgång) omklassificeras som en del av en befintlig tillgång som avrymningsaktiviteten är relaterad till, om det finns kvar en identifierbar del av malmkroppen som den föregående avrymningstillgången kan hänföras till. Sådana tillgångssaldon ska skrivas av eller periodiseras över den återstående förväntade nyttjandeperioden för den identifierbara delen av malmkroppen som varje balans för en föregående avrymningstillgång hänför sig till.

A4 Om det inte finns någon identifierbar del av den malmkropp som den föregående avrymningstillgången hänför sig till, ska den redovisas som ingående balanserade vinstmedel i början av den tidigast redovisade perioden.

▼M41

IFRIC 21

IFRIC-tolkning 21 Avgifter ([1])

HÄNVISNINGAR

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 12 *Inkomstskatter*

— IAS 20 *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

— IAS 24 *Upplysningar om närstående*

— IAS 34 *Delårsrapportering*

— IAS 37 *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IFRIC 6 *Förpliktelser som uppstår genom deltagande på viss marknad – avfall som utgörs av eller innehåller elektriska eller elektroniska produkter*

BAKGRUND

1. Staten kan ta ut en avgift av ett företag. IFRS Interpretations Committee har fått förfrågningar om vägledning vad gäller redovisningen av avgifter i de finansiella rapporterna från det företag som betalar avgiften. Frågan avser när man ska redovisa skyldigheten att betala en avgift som redovisas i enlighet med IAS 37 – *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

2. Denna tolkning behandlar redovisning av skyldigheten att betala en avgift om denna skyldighet omfattas av IAS 37. Den behandlar också redovisning av skyldigheten att betala en avgift när tidpunkten och beloppet är osäkra.

3. Denna tolkning behandlar inte redovisningen av kostnader som uppkommer till följd av redovisningen av en skyldighet att betala en avgift. Företag bör tillämpa andra standarder för att fastställa om redovisningen av en skyldighet att betala en avgift ger upphov till en tillgång eller en kostnad.

4. I denna tolkning avser en avgift ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar och som staten tar ut av företag i enlighet med annan lagstiftning (dvs. lagar och/eller andra författningar), med undantag för

   a) utflöden av resurser som omfattas av andra standarder (t.ex. inkomstskatter, som omfattas av IAS 12 – *Inkomstskatter*), och

   b) böter eller andra påföljder som utdöms för överträdelser av lagstiftningen.

   Staten avser regering, statliga organ och liknande organ oavsett om de är lokala, nationella eller internationella.

([1]) Mångfaldigande tillåtet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Alla rättigheter förbehålles utanför EES, med undantag för rätten att mångfaldiga för enskilt bruk eller annars i överensstämmelse med god sed. Ytterligare information från IASB kan hämtas från www.iasb.org

▼**M41**

5. En betalning som gjorts av ett företag för förvärv av en tillgång, eller för utförande av tjänster inom ramen för ett avtal med en regering, uppfyller inte definitionen av en avgift.

6. Ett företag behöver inte tillämpa denna tolkning på skulder som uppkommer genom system för handel med utsläppsrätter.

FRÅGESTÄLLNINGAR

7. För att klargöra redovisningen av en skyldighet att betala en avgift behandlar denna tolkning följande frågeställningar:

   a) Vilken är den förpliktande händelse som ger upphov till redovisningen av en skyldighet att betala en avgift?

   b) Ger ett ekonomiskt tvång att fortsätta verksamheten under en framtida period upphov till en informell förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamheten under denna framtida period?

   c) Innebär antagandet om fortlevnad att ett företag har en befintlig förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period?

   d) Uppstår redovisningen av en skyldighet att betala en avgift vid en viss tidpunkt eller uppstår den, under vissa omständigheter, successivt över tid?

   e) Vilken är den förpliktande händelse som ger upphov till redovisningen av en skyldighet att betala en avgift, om denna skyldighet utlöses när ett lägsta tröskelvärde uppnås?

   f) Är det samma principer för redovisningen av en skyldighet att betala en avgift i årsredovisningen som i delårsrapporten?

BESLUT

8. Den förpliktande händelse som ger upphov till en skyldighet att betala en avgift är den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften, såsom den definieras i lagstiftningen. Om exempelvis den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften är intäktsgenereringen under den aktuella perioden, och beräkningen av avgiften baseras på de inkomster som genererades under en tidigare period, är den förpliktande händelsen för denna avgift intäktsgenereringen under den aktuella perioden. Intäktsgenereringen under den föregående perioden är nödvändig men inte tillräcklig för att skapa en befintlig förpliktelse.

9. Ett företag har inte en informell förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period till följd av att företaget av ekonomiska skäl är tvunget att fortsätta att bedriva verksamhet under den framtida perioden.

10. Utformningen av finansiella rapporter enligt antagandet om fortlevnad innebär inte att ett företag har en befintlig förpliktelse att betala en avgift som kommer att utlösas av verksamhet under en framtida period

11. Skyldigheten att betala en avgift redovisas successivt om den förpliktande händelsen inträffar över tid (dvs. om den verksamhet som utlöser betalningen av avgiften, så som den definieras i lagstiftning, inträffar över tid). Om t.ex. en förpliktande händelse är intäktsgenereringen under en tidsperiod redovisas motsvarande skuld eftersom företaget genererar inkomsten.

▼**M41**

12. Om skyldigheten att betala en avgift utlöses när ett tröskelvärde uppnås ska redovisningen av den skuld som uppkommer till följd av denna skyldighet vara förenlig med de principer som fastställs i punkterna 8–14 i denna tolkning (särskilt punkterna 8 och 11). Om t.ex. en förpliktande händelse är uppnåendet av ett tröskelvärde för minmiaktivitet (t.ex. ett minimibelopp för intäkter, försäljning eller produktion), ska motsvarande skuld redovisas när tröskelvärdet för minimiaktivitet har uppnåtts.

13. Ett företag ska tillämpa samma redovisningsprinciper i delårsrapporten som i årsbokslutet. I delårsrapporten ska därför skyldigheten att betala en avgift

    a) inte redovisas om det inte finns någon befintlig förpliktelse att betala avgiften vid utgången av rapporteringsperioden, och

    b) redovisas om det finns en befintlig förpliktelse att betala avgiften vid utgången av rapporteringsperioden.

14. Ett företag skall redovisa en tillgång om det har förskottsbetalat en avgift men ännu inte har en befintlig förpliktelse att betala den avgiften.

▼**M41**

Tillägg A

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en del av tolkningen och har samma rättsliga värde som övriga delar av tolkningen.

A1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2014 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

A2 Ändringar av redovisningsprinciper som följer av den första tillämpningen av denna tolkning ska redovisas retroaktivt enligt IAS 8 – *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.*

▼M63

IFRIC Tolkning 22

Transaktioner i utländsk valuta och förskottsersättning

REFERENSER

— Den begreppsmässiga ramen för finansiell rapportering

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 21 *Effekterna av ändrade valutakurser*

BAKGRUND

1. Enligt punkt 21 i IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser*, ska ett företag, när det tar in en transaktion i redovisningen första gången räkna om denna till den funktionella valutan enligt transaktionsdagens avistakurs (växelkursen). Enligt punkt 22 i IAS 21 definieras transaktionsdagen som den första dag då transaktionen uppfyller kraven på redovisning enligt International Financial Reporting Standards (IFRS).

2. När ett företag betalar eller erhåller ersättning i förskott i en utländsk valuta redovisar det i regel denna som en icke-monetär tillgång eller icke-monetär skuld ([1]) innan den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten tas upp i redovisningen. Den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten (eller delar därav) redovisas till det belopp som följer av tillämpningen av relevanta standarder och resulterar i att den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som hänför sig till förskottsersättningen tas bort från rapporten över den finansiella ställningen.

3. Först fick IFRS Interpretation Committee (IFRIC) en fråga om hur ”transaktionsdagen” ska fastställas vid tillämpning av punkterna 21–22 i IAS 21 vid redovisning av intäkter. I frågan pekades särskilt på omständigheter under vilka ett företag redovisar en icke-monetär skuld som hänför sig till erhållande av förskottsersättning innan den berörda intäkten tas upp i redovisningen. Då ärendet diskuterades konstaterade IFRIC att erhållande eller betalning av förskottsersättning i en utländsk valuta omfattar mer än bara inkomsttransaktioner. I enlighet med detta beslutade IFRIC att förtydliga vad som avses med transaktionsdagen i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas vid första redovisningstillfället för den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten då ett företag har erhållit eller betalat förskottsersättning i en utländsk valuta.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning gäller transaktioner i utländsk valuta (eller delar därav) i samband med att ett företag redovisar en icke-monetär tillgång eller icke-monetär transaktion som hänför sig till betalning eller erhållande av förskottsersättning innan företaget redovisar den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten (eller delar därav).

5. Denna tolkning gäller inte när ett företag vid första redovisningstillfället redovisar en hänförlig tillgång, kostnad eller intäkt

   a) till verkligt värde, eller

   b) till verkligt värde av den ersättning som betalats eller erhållits vid en annan tidpunkt än första gången då den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som är hänförlig till förskottsersättningen redovisas (exempelvis redovisning av goodwill enligt IFRS 3 *Rörelseförvärv*).

([1]) Det föreskrivs t.ex. i punkt 106 i IFR 15, *Intäkter från avtal med kunder*, att om en kund betalar ersättning eller om ett företag har rätt till ett ersättningsbelopp som är ovillkorligt (dvs. en fordran) ska företaget, innan företaget överför en vara eller tjänst till en kund, klassificera avtalet som en avtalsskuld när betalningen sker eller när betalningen ska ske (beroende på vilket som inträffar först).

▼**M63**

6. Ett företag behöver inte tillämpa denna tolkning på

   a) inkomstskatter, eller

   b) försäkringsavtal (inklusive återförsäkringsavtal) som det utfärdar och återförsäkringsavtal som det har.

FRÅGESTÄLLNING

7. I denna tolkning behandlas frågan om hur transaktionsdagen ska fastställas i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas första gången den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten (eller delar därav) redovisas då en icke- monetär tillgång eller icke- monetär skuld som är hänförlig till betalning eller erhållande av förskottsersättning i en utländsk valuta tas bort från rapporten över den finansiella ställningen.

BESLUT

8. I enlighet med och genom tillämpning av punkterna 21–22 i IAS 21 är den transaktionsdag som ska fastställas i syfte att fastställa vilken växelkurs som ska användas första gången den hänförliga tillgången, kostnaden eller intäkten (eller delar därav) redovisas, den dag då ett företag först redovisar den icke-monetära tillgång eller icke-monetära skuld som hänför sig till betalning eller erhållande av förskottsersättning.

9. Om det finns flera i förskott betalade eller erhållna ersättningsbelopp ska företaget fastställa en transaktionsdag för varje betalning eller erhållande av förskottsersättning.

▼**M63**

Bilaga A

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

IFRS 22 och dess bilagor utgör en helhet. Bilagan har samma rättsliga värde som övriga delar av IFRS 22.

IKRAFTTRÄDANDE

A1. Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

A2. Första gången denna tolkning tillämpas ska ett företag antingen

a) retroaktivt tillämpa IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel* eller

b) framåtblickande tillämpa den på alla de tillgångar, kostnader och intäkter inom tolkningens tillämpningsområde som först redovisats i eller efter

i) början av den rapportperiod då företaget först tillämpar tolkningen, eller

ii) början av en tidigare rapportperiod i form av jämförande information i de finansiella rapporterna för den rapportperiod då företaget först tillämpar tolkningen.

A3. Ett företag som tillämpar punkt A2 b ska vid första tillämpningstillfället tillämpa tolkningen på sådana tillgångar, kostnader och intäkter som första gången redovisats i eller efter början av rapportperioden i punkt A2 B i eller ii, för vilken företaget har redovisat icke-monetära tillgångar eller icke-monetära skulder som hänför sig till förskottsersättning som ägt rum före den dagen.

▼**M63**

Bilaga B

Ändringarna i denna bilaga ska tillämpas för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2018 eller senare. Om ett företag tillämpar denna tolkning för en tidigare period, ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼**M64**

IFRIC 23

Osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling

REFERENSER

— IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*

— IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 10 *Händelser efter rapportperioden*

— IAS 12 *Inkomstskatter*

BAKGRUND

1. IAS 12 *Inkomstskatter* fastställer särskilda krav för aktuella och uppskjutna skattefordringar och skatteskulder. Ett företag tillämpar kraven i IAS 12 på grundval av tillämplig skattelagstiftning.

2. Det kan vara oklart hur skattelagstiftningen ska tillämpas på en viss transaktion eller under en viss omständighet. Det kan vara okänt huruvida en viss skattemässig behandling är godtagbar enligt skattelagstiftningen innan en behörig skattemyndighet eller domstol fattat ett beslut. En tvist eller skattemyndighetens granskning av en särskild skattemässig behandling kan därför påverka ett företags redovisning av en aktuell eller uppskjuten skattefordran eller skatteskuld.

3. I denna tolkning gäller följande definitioner:

   a) *skattemässig behandling:* den behandling som ett företag använt eller planerar att använda sig av i sin inkomstskattedeklaration.

   b) *skattemyndighet:* det eller de organ som beslutar om huruvida den skattemässiga behandlingen är godtagbar enligt skattelagstiftningen. Detta kan inbegripa en domstol.

   c) *osäker skattemässig behandling:* skattebehandling för vilken det råder osäkerhet om huruvida den behöriga skattemyndigheten kommer att godta den skattemässiga behandlingen enligt skattelagstiftningen. Exempelvis är ett företags beslut att inte lämna in en inkomstskattedeklaration i en skattejurisdiktion, eller att inte ta upp viss inkomst i det skattepliktiga resultatet, en osäker skattemässig behandling om det är osäkert huruvida detta kommer att godtas enligt skattelagstiftningen.

TILLÄMPNINGSOMRÅDE

4. Denna tolkning förtydligar hur kraven på redovisning och värdering i IAS 12 ska tillämpas när det råder osäkerhet kring den inkomstskattemässiga behandlingen. Om detta är fallet ska företaget redovisa och värdera sina aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder genom att tillämpa kraven i IAS 12 på grundval av de skattepliktiga resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, andra outnyttjade skatteavdrag och skattesatser som fastställs med hjälp av den här tolkningen.

FRÅGESTÄLLNINGAR

5. När det föreligger osäkerhet i fråga om inkomstskattemässig behandling behandlar denna tolkning

   a) huruvida ett företag ska beakta osäkra skattemässiga behandlingar separat,

▼M64

b) de antaganden ett företag gör avseende skattemyndigheters granskning av skattemässiga behandlingar,

c) hur ett företag fastställer skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, och

d) hur ett företag beaktar förändrade fakta och omständigheter.

BESLUT

Huruvida ett företag ska beakta osäkra skattemässiga behandlingar separat

6. Ett företag ska avgöra huruvida varje osäker skattemässig behandling ska behandlas separat eller tillsammans med en eller flera andra osäkra skattemässiga behandlingar på grundval av den metod som bäst kan förutse utfallet av osäkerheten. Vid fastställandet av vilken metod som bäst förutser utfallet av osäkerheten kan ett företag till exempel beakta a) hur det upprättar sin inkomstskattedeklaration och stöder skattemässig behandling, eller b) hur företaget förväntar sig att skattemyndigheten gör sin granskning och löser problem som kan uppstå i samband med denna granskning.

7. Om ett företag vid tillämpning av punkt 6 beaktar flera osäkra skattemässiga behandlingar tillsammans, ska referenser till en ”osäker skattemässig behandling” enligt denna tolkning avse gruppen av osäkra skattemässiga behandlingar betraktade som en enhet.

Skattemyndigheternas granskning

8. Vid bedömning av huruvida och hur en osäker skattemässig behandling påverkar fastställandet av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser ska företaget anta att skattemyndigheten vid dessa granskningar kommer att granska de belopp som den har rätt att granska och att den vid granskningen har fullständig kännedom om all hänförlig information.

Fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser

9. Ett företag ska bedöma huruvida det är sannolikt att en skattemyndighet kommer att godta en osäker skattemässig behandling.

10. Om ett företag bedömer att det är sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget fastställa skattepliktiga resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser i enlighet med den skattemässiga behandling som använts eller som det planerar att använda i inkomstskattedeklarationen.

11. Om ett företag inte bedömer det sannolikt att skattemyndigheten kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget återge effekten av osäkerheten vid fastställandet av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag eller skattesatser. Företagen ska återge effekten av osäkerheten för varje osäker skattemässig behandling genom att använda någon av följande metoder, beroende på vilken metod som företaget bedömer bäst förutser utfallet av osäkerheten:

▼M64

a) Det mest sannolika beloppet – det enskilt mest sannolika beloppet i ett intervall av möjliga utfall. Det mest sannolika beloppet är lämpligt för att förutse utfallet av osäkerheten om de möjliga resultaten är binära eller koncentrerade kring ett värde.

b) Förväntat värde – summan av de sannolikhetsvägda värdena i ett intervall av möjliga utfall. Förväntat värde är lämpligt för att förutse utfallet av osäkerheten om det föreligger ett intervall av möjliga utfall som varken är binära eller koncentrerade kring ett värde.

12. Om en osäker skattemässig behandling påverkar aktuell och uppskjuten skatt (om den t.ex. påverkar både det skattepliktiga resultat som används för att fastställa aktuell skatt och de skattemässiga värden som används för att fastställa uppskjuten skatt) ska företaget göra konsekventa bedömningar och uppskattningar för både aktuell och uppskjuten skatt.

Förändrade fakta och omständigheter

13. Ett företag ska omvärdera sådana bedömningar eller uppskattningar som krävs enligt denna tolkning om de fakta eller omständigheter som bedömningarna eller uppskattningarna baserades på ändras eller som en följd av ny information som påverkar bedömningarna eller uppskattningarna. Exempelvis kan förändrade fakta eller omständigheter ändra ett företags slutsatser om en skattemässig behandlings godtagbarhet eller företagets bedömning av osäkerhetens effekter, eller bådadera. I punkterna A1–A3 finns vägledning avseende förändrade fakta och omständigheter.

14. Ett företag ska återge effekterna av förändrade fakta eller omständigheter eller av nya uppgifter som en förändring i de redovisningsmässiga bedömningarna med tillämpning av IAS 8 *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*. Företaget ska tillämpa IAS 10 *Händelser efter rapportperioden* för att fastställa om en förändring som sker efter rapportperiodens slut är en händelse efter rapportperiodens slut som beaktas eller inte beaktas.

Bilaga A

Vägledning vid tillämpning

Denna bilaga är en integrerad del av IFRIC 23 och har samma rättsliga värde som övriga delar av IFRIC 23.

FÖRÄNDRADE FAKTA OCH OMSTÄNDIGHETER (PUNKT 13)

A1 Vid tillämpning av punkt 13 ska företaget bedöma relevansen och effekten av förändrade fakta och omständigheter eller av nya uppgifter inom ramen för gällande skattelagstiftning. Exempelvis kan en särskild händelse leda till en omvärdering av en bedömning eller uppskattning som gjorts för *en* skattemässig behandling men inte för en annan, om dessa behandlingar omfattas av olika skatteregler.

A2 Nedan följer en icke uttömmande uppräkning av exempel på förändrade fakta och omständigheter eller ny information som enligt denna tolkning, beroende på omständigheterna, kan leda till att en bedömning eller uppskattning omvärderas:

a) Granskningar eller åtgärder från en skattemyndighets sida. Exempelvis

i) ett godkännande eller underkännande av den skattemässiga behandlingen eller en liknande skattemässig behandling som används av företaget,

▼M64

ii) uppgifter om att skattemyndigheten har godkänt eller underkänt en liknande skattemässig behandling i ett annat företag, och

iii) uppgifter om det belopp som erhållits eller betalats för att lösa en liknande skattemässig behandling.

b) Ändringar i bestämmelser som fastställts av en skattemyndighet.

c) Skattemyndighetens rätt att granska eller på nytt ompröva en skattemässig behandling upphör att gälla.

A3 Enskilda fall av uteblivet godkännande eller underkännande från en skattemyndighets sida utgör sannolikt inte sådana förändrade fakta eller omständigheter eller nya uppgifter som påverkar de bedömningar och uppskattningar som krävs enligt denna tolkning.

LÄMNANDE AV UPPLYSNING

A4 Om det råder osäkerhet om inkomstskattemässiga behandlingar ska företaget avgöra huruvida det ska lämna upplysning om

a) bedömningar som gjorts vid fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, genom tillämpning av punkt 122 i IAS 1 *Utformning av finansiella rapporter*, och

b) information om de antaganden och uppskattningar som gjorts vid fastställande av skattepliktigt resultat, skattemässiga värden, underskottsavdrag, outnyttjade skatteavdrag och skattesatser, genom tillämpning av punkterna 125–129 i IAS 1.

A5 Om ett företag bedömer att det är sannolikt att en skattemyndighet kommer att godta en osäker skattemässig behandling ska företaget avgöra om det ska lämna upplysning om den potentiella effekten av osäkerheten som en skatterelaterad eventualförpliktelse eller eventualtillgång med tillämpning av punkt 88 i IAS 12.

Bilaga B

Ikraftträdande och övergångsbestämmelser

Denna bilaga är en integrerad del av IFRIC 23 och har samma rättsliga värde som övriga delar av IFRIC 23.

IKRAFTTRÄDANDE

B1 Ett företag ska tillämpa denna tolkning för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2019 eller senare. Tidigare tillämpning är tillåten. Om ett företag tillämpar tolkningen för en tidigare period ska det lämna upplysning om detta.

ÖVERGÅNGSBESTÄMMELSER

B2 Första gången denna tolkning tillämpas ska ett företag antingen

a) retroaktivt tillämpa IAS 8, om detta är möjligt utan efterrationaliseringar, eller

b) tillämpa tolkningen retroaktivt och med den ackumulerade effekten av att ursprungligen tillämpa tolkningen, redovisad den första tillämpningsdagen. Om ett företag väljer denna övergångsmetod får det inte räkna om jämförande information. Företaget ska i stället redovisa den ackumulerade effekten av att ursprungligen tillämpa tolkningen som en justering av ingående balans för balanserade vinstmedel (eller i tillämpliga fall annan komponent i eget kapital). Första tillämpningsdagen är inledningen av det räkenskapsår då enheten för första gången tillämpar denna tolkning.

▼B

SIC-TOLKNING 7

Införande av euro

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 10, *Händelser efter* ►M5 *rapportperiodens slut* ◄ *(enligt omarbetning 2003)*

— IAS 21, *Effekterna av ändrade valutakurser (enligt omarbetning 2003)*

▼M11

— IAS 27 *Koncernredovisning och separata finansiella rapporter* (enligt ändring 2008)

▼B

FRÅGESTÄLLNING

1. Den 1 januari 1999 blir startpunkten för den europeiska valutaunionen EMU. Euron blir en självständig valuta och växelkursen mellan de deltagande ländernas valutor och euron kommer att låsas. Det innebär att risken för valutakursförluster hänförliga till övriga deltagande länder elimineras från och med detta datum.

2. Frågan gäller hur IAS 21 ska tillämpas med avseende på övergången från de nationella valutorna till euron för de deltagande medlemsländerna i EU (”övergången”).

BESLUT

3. Omräkning av transaktioner i utländsk valuta och av finansiella rapporter för utlandsverksamheter ska strikt följa kraven i IAS 21. Samma logik gäller vid låsning av växelkurser när länder blir medlemmar i EMU i ett senare skede.

4. Detta innebär att

a) monetära fordringar och skulder hänförliga till transaktioner i utländsk valuta även fortsättningsvis ska omräknas till den funktionella valutan enligt balansdagskursen. Eventuella kursdifferenser ska redovisas omedelbart i ►M5 rapporten över totalresultat ◄, med undantag för att ett företag ska fortsätta att tillämpa sin befintliga redovisningsprincip för valutakursvinster och valutakursförluster hänförliga till valutarisksäkringar av prognostiserade transaktioner.

▼M11

b) ackumulerade valutakursdifferenser som är hänförliga till omräkning av utlandsverksamheters finansiella rapporter, redovisade i övrigt totalresultat, ska ackumuleras i eget kapital och ska omklassificeras från eget kapital till resultatet först vid avyttring eller delavyttring av nettoinvesteringen i utlandsverksamheten, och

▼B

c) valutakursdifferenser som uppkommer som följd av omräkning av skulder i deltagande valutor ska inte inkluderas i det redovisade värdet för de tillgångar de är hänförliga till.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Oktober 1997

IKRAFTTRÄDANDE

Detta uttalande träder i kraft 1 juni 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas enligt bestämmelserna i IAS 8.

▼M5

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼M11

IAS 27 (enligt ändring av International Accounting Standards Board 2008) innebar ändring av punkt 4 (b). Ett företag ska tillämpa denna ändring för räkenskapsår som börjar 1 juli 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 27 (ändrad 2008) för en tidigare period ska ändringen tillämpas för denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 10

Statliga stöd – inget uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 20, *Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statliga stöd*

FRÅGESTÄLLNING

1. I en del länder kan statliga stöd syfta till att uppmuntra eller långsiktigt stödja näringsverksamhet antingen inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Villkoren för att erhålla sådana stöd behöver inte ha något uttryckligt samband med företagets löpande verksamhet. Exempel på sådana stöd är överföringar av resurser från stat till företag som

   a) är verksamma inom en viss bransch,

   b) fortsätter verka inom nyligen privatiserade branscher, eller

   c) startar eller fortsätter att driva sin affärsverksamhet i underutvecklade områden.

2. Frågan gäller huruvida sådana statliga stöd är ”statliga bidrag” enligt IAS 20 och således ska redovisas enligt denna standard.

BESLUT

3. Statliga stöd till företag uppfyller definitionen av statliga bidrag i IAS 20 även om det inte finns några andra villkor som uttryckligen hänför sig till företagets löpande verksamhet än kravet på att företaget ska vara verksamt inom vissa geografiska områden eller inom vissa branscher. Sådana bidrag ska därför inte redovisas direkt mot eget kapital.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Januari 1998

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 1 augusti 1998. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼M32

———————

———————

▼B

SIC-TOLKNING 15

Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

FRÅGESTÄLLNING

1. Vid förhandling om ett nytt leasingavtal eller omförhandling av ett gammalt, kan leasegivaren erbjuda förmåner för att förmå leasetagaren att teckna ett avtal. Exempel på förmåner kan vara en kontantbetalning till leasetagaren eller att leasegivaren svarar för vissa av leasetagarens kostnader (såsom flyttkostnader, kostnader för förbättringar av en fastighet eller kostnader som är förknippade med leasetagarens äldre leasingavtal). Ett ytterligare exempel kan vara att avtalet inledningsvis löper med nedsatt leasingavgift eller utan leasingavgift.

2. Frågan gäller hur förmåner som erbjudits en leasetagare när han tecknar ett operationellt leasingavtal ska redovisas hos leasegivaren och leasetagaren.

BESLUT

3. Alla förmåner som erbjuds en leasetagare när denne tecknar ett nytt eller förnyar ett operationellt leasingavtal, ska redovisas som en del av den totala avgiften för den hyrda tillgången oberoende av förmånens art eller av tidpunkten för när den ges.

4. Leasegivaren ska redovisa den sammanlagda kostnaden för lämnade förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

5. Leasetagaren ska redovisa det sammanlagda värdet av erhållna förmåner som en minskning av leasingavgifterna linjärt över leasingperioden såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden.

6. Kostnader för leasetagaren, inklusive kostnader för äldre leasingavtal (exempelvis kostnader för att säga upp ett avtal, flyttkostnader eller kostnader för att förbättra en fastighet), ska redovisas i enlighet med andra tillämpliga standarder, inklusive sådana kostnader som leasetagaren kompenseras för av leasegivaren.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Juni 1998

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft för leasingperioder som börjar den 1 januari 1999 eller senare.

▼M33

———————

▼B

SIC-TOLKNING 25

Inkomstskatter – konsekvenser av en förändring av skattestatus

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 12, *Inkomstskatter*

FRÅGESTÄLLNING

1. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan få konsekvenser för ett företag genom en ökning eller minskning av dess skattefordringar eller skatteskulder. Ett exempel är när företagets aktier noteras på en börs eller i samband med en rekonstruktion av företagets eget kapital. En förändring kan också uppkomma genom att en huvudägare flyttar utomlands. Som en följd av en sådan förändring kan beskattningen ändras. Företaget kan exempelvis gå miste om eller bli berättigat till vissa skatteförmåner eller beskattas med en annan skattesats i framtiden.

2. En förändring i ett företags eller dess aktieägares skattestatus kan ha en omedelbar effekt på ett företags aktuella skattefordringar eller skatteskulder. Förändringen kan också öka eller minska de uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder som företaget redovisar beroende på vilka skattekonsekvenser som förändringen i företagets skattestatus medför när företaget återvinner eller reglerar det redovisade värdet på sina tillgångar eller skulder.

3. Frågan som behandlas i denna tolkning gäller hur ett företag ska redovisa skattekonsekvenser av en förändring av skattestatusen för ett företag eller dess aktieägare.

BESLUT

▼M5

4. En förändring av ett företags, eller dess aktieägares, skattestatus ger inte upphov till poster som ska redovisas utanför resultatet. Om förändringen ger upphov till en ökning eller minskning av aktuella eller uppskjutna skattefordringar eller skatteskulder ska detta påverka periodens resultat såvida inte ökningen/minskningen hänför sig till transaktioner eller händelser som, antingen i samma eller annan period ska redovisas direkt mot eget kapital eller i belopp som redovisas i övrigt totalresultat. De skattekonsekvenser som är hänförliga till ändringar i det redovisade värdet för eget kapital, i samma eller en annan period (inte innefattad i resultatet), ska debiteras eller krediteras direkt mot eget kapital. De skattekonsekvenser som är hänförliga till belopp som redovisas i övrigt totalresultat ska redovisas i övrigt totalresultat.

▼B

DATUM FÖR BEDÖMNING

Augusti 1999

IKRAFTTRÄDANDE

Denna bedömning träder i kraft den 15 juli 2000. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼M5

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 4. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas för denna tidigare period.

▼B

SIC-TOLKNING 27

Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

▼M52

_____

▼B

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

▼M53

_____

▼B

— IFRS 4, *Försäkringsavtal*

▼M53

— IFRS 9 *Finansiella instrument*

▼M52

— IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*

▼B

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan gå in i en transaktion eller en serie av strukturerade transaktioner (ett upplägg) med en eller flera fristående parter (en finansiär) som innefattar ett leasingavtal. Ett företag kan exempelvis leasa ut tillgångar till en finansiär och leasa tillbaka samma tillgångar eller, alternativt, sälja tillgångarna och därefter leasa tillbaka samma tillgångar. Formen för dessa upplägg, liksom avtalsvillkoren, kan skilja sig åt betydande. I fallet när ett företag leasar ut tillgångar och därefter leasar tillbaka samma tillgångar kan upplägget ha strukturerats så att man ska uppnå en skattefördel för finansiären som denne delar med sig till företaget genom att erlägga ett arvode, utan att för den skull rätten att utnyttja tillgången påverkas.

2. När ett upplägg med en finansiär innefattar ett leasingavtal är frågorna:

   a) Hur man fastslår huruvida en serie av transaktioner är kopplade till varandra och därför ska redovisas som en transaktion.

   b) Huruvida upplägget ryms inom definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, och om så inte är fallet

      i) huruvida de tillgångar som kan ha satts av på ett särskilt bankkonto och eventuella förpliktelser att erlägga leasingavgifter utgör tillgångar eller skulder för företaget (jämför det exempel som beskrivs i punkt A2 (a) i bilaga A),

▼B

ii) hur företaget ska redovisa andra förpliktelser som är en följd av upplägget, och

iii) hur företaget ska redovisa det arvode som företaget kan erhålla från finansiären.

BESLUT

3. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal är kopplade till varandra och ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i löpande följd. (Bilaga A innehåller exempel på hur denna tolkning ska tillämpas.)

4. Redovisningen ska återspegla upplåggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget ska beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.

5. IAS 17 är tillämplig när den ekonomiska innebörden av upplägget innefattar en överföring av rätten att disponera en tillgång under en överenskommen period. Indikationer, som var och för sig visar att den ekonomiska innebörden av upplägget inte motsvarar definitionen av ett leasingavtal enligt IAS 17, innefattar (bilaga B ger exempel på hur denna tolkning kan tillämpas):

a) Företaget behåller alla risker och fördelar förknippade med ägandet av den underliggande tillgången och åtnjuter, i allt väsentligt, samma rättigheter att använda tillgången som före upplägget.

b) Det huvudsakliga skälet för upplägget är att uppnå vissa skattefördelar och inte att överföra rätten att använda tillgången,

c) Upplägget innehåller en option med villkor som gör det nästan säkert att den kommer att utnyttjas (ett exempel kan vara en säljoption med ett försäljningspris som väsentligt överstiger det förväntade verkliga värdet vid lösentidpunkten).

6. Definitionerna och vägledningen i punkterna 49 till 64 i föreställningsramen ska tillämpas när man avgör huruvida det särskilda bankkonto som kan finnas för investeringar och eventuella förpliktelser att erlägga leasingavgifter utgör tillgångar och skulder för företaget. Indikationer som sammantagna visar att det särskilda konto för investeringar och förpliktelser att erlägga leasingavgifter inte uppfyller definitionen av en tillgång och en skuld, och därför inte ska redovisas i företagets ►**M5** rapport över finansiell ställning ◄, innefattar att

a) företaget inte kan disponera bankkontot efter eget gottfinnande och inte är skyldigt att erlägga leasingavgifterna. Så är fallet när exempelvis ett förutbetalt belopp avsatts på ett särskilt konto för att skydda finansiären och som bara får användas för att betala finansiären, finansiären går med på att åtagandena att erlägga leasingavgifter ska regleras med medel som finns avsatta på kontot samt företaget inte har möjlighet att stoppa betalningar till finansiären från kontot,

b) risken att företaget ska bli skyldigt att återbetala hela det arvode som erhållits från finansiären, möjligen med ett tilläggsbelopp, är ytterst liten, eller, i de fall ett arvode inte erhållits, risken för en betalning på grund av andra förpliktelser (exempelvis garantier) är ytterst liten. Risken för återbetalning är ytterst liten när, exempelvis, villkoren i upplägget kräver att det förutbetalda beloppet ska placeras i riskfria tillgångar som förväntas ge upphov till tillräckligt stora kassaflöden för att möta förpliktelsen att erlägga leasingavgifter, och

▼B

c) utöver de betalningar som erläggs i samband med att upplägget ingås, de enda betalningar som förväntas enligt upplägget, är de leasingavgifter som erläggs med medel tagna från det särskilda bankkonto som lagts upp i samband med utväxlingen av betalningar i samband med att upplägget ingicks.

▼M53

7. Andra förpliktelser enligt ett upplägg, inklusive alla avgivna garantier och förpliktelser till följd av en förtida uppsägning, ska redovisas i enlighet med IAS 37, IFRS 4 eller IFRS 9, beroende på hur förpliktelserna utformats.

▼M52

8. Kraven i IFRS 15 ska tillämpas på fakta och omständigheter i varje enskilt avtal för att fastställa när en avgift ska redovisas som inkomst som företaget kan komma att erhålla. Faktorer som ska beaktas är om företaget även fortsättningsvis har ett ansvar, i form av betydande framtida prestationsåtaganden att uppnå ett visst resultat för att erhålla en avgift, om företaget behåller risker, utformningen av garantivillkor samt risken för att avgiften måste återbetalas. Indikatorer, vilka var för sig visar att det är olämpligt att redovisa hela arvodet som inkomst när det erhålls, om det erhålls i samband med uppläggets ingående innefattar

▼B

a) förpliktelser att antingen genomföra eller avstå från att genomföra, vissa betydande aktiviteter utgör förutsättningar för att erhålla arvodet, och att följaktligen ett genomförande av det legalt bindande avtalet inte utgör den viktigaste delen av upplägget,

b) begränsningar i användningen av den underliggande tillgången som i praktiken inskränker och i betydande utsträckning ändrar företagets möjlighet att använda tillgången (exempelvis genom utvinning, försäljning eller som pant),

c) sannolikheten för att betala tillbaka arvodet, eventuellt med ett tilläggsbelopp, inte är ytterst liten. Detta är fallet när, exempelvis

i) den underliggande tillgången inte utgör en specialiserad tillgång som krävs för att företaget ska kunna bedriva sin verksamhet, och att det därför finns en möjlighet att företaget vill betala ett belopp för att kunna avsluta upplägget i förtid, eller

ii) företaget enligt villkoren i upplägget, är skyldigt, alternativt har viss eller fullständig frihet att investera det förutbetalda beloppet i tillgångar som bär risker som inte är helt obetydliga (exempelvis valuta-, ränte- eller kreditrisker), i detta fall är risken för att investeringens värde inte ska räcka till för att betala leasingavgifterna inte längre ytterst liten, och det kan därför finnas en möjlighet att företaget tvingas erlägga ett tilläggsbelopp.

9. I ►M5 rapporten över totalresultat ◄ ska arvodet redovisas på ett sätt som återspeglar dess ekonomiska innebörd och art.

UPPLYSNINGAR

10. Alla faktorer i ett upplägg som inte i grunden innefattar ett leasingavtal enligt IAS 17, ska beaktas när man tar ställning till vilka upplysningar som är nödvändiga för att man ska förstå upplägget och hur detta redovisats. Företag ska lämna följande upplysningar för varje period som upplägget består av

▼B

a) en beskrivning av upplägget, innefattande

i) den underliggande tillgången och eventuella begränsningar i rätten att använda den,

ii) uppläggets löptid och andra betydande avtalsvillkor,

iii) transaktioner som är kopplade med varandra, inklusive eventuella optioner, och

b) redovisningsprincipen för eventuella arvoden som erhållits, det belopp som redovisats som intäkt under perioden och på vilken rad i ►M5 rapporten över totalresultat ◄ som beloppet redovisats.

11. De upplysningar som ska lämnas i enlighet med punkt 10 ovan, ska lämnas separat för varje upplägg eller sammanslagna för varje grupp av upplägg. En grupp är ett antal upplägg som har likartade underliggande tillgångar (som exempelvis kraftverk).

DATUM FÖR BEDÖMNING

Februari 2000

IKRAFTTRÄDANDE

▼M53

Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

IFRS 9 ändrade punkt 7. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 9.

▼M52

IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet ”Hänvisningar” och punkt 8 ändrades. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar när det tillämpar IFRS 15.

▼B

SIC-TOLKNING 29

▼M9

Upplysningar om koncessioner för samhällsservice

▼B

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 16*, Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 37, *Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar*

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

▼M54

— IFRS 16 *Leasingavtal*

▼B

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag (►M9 operatören ◄) kan ingå ett avtal med ett annat företag (►M9 överlåtaren ◄) om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster. ►M9 Överlåtaren ◄ kan vara ett offentligt eller privatägt företag, inklusive en myndighet. Exempel på uppdragsavtal kan omfatta anläggningar för vattenrening, motorvägar, parkeringsplatser, tunnlar, broar, flygfält och telekommunikationsnät. Exempel på avtal som inte omfattas av denna tolkning är när ett företag uppdrar åt annan att utföra vissa interna tjänster (såsom en kafeteria för anställda, fastighetsunderhåll och redovisnings- eller IT-tjänster).

2. Ett avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster innefattar vanligen att ►M9 överlåtaren ◄, för avtalsperioden, till ►M9 operatören ◄ överför rätten att

   a) tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster, och

   b) i vissa fall, använda vissa materiella, immateriella och finansiella tillgångar,

   i utbyte mot att ►M9 operatören ◄ åtar sig att

   c) tillhandahålla tjänsterna under avtalsperioden i enlighet med vissa bestämmelser och villkor, och

   d) i tillämpliga fall, vid utgången av avtalsperioden återlämna de rättigheter som erhölls när avtalet ingicks och/eller som erhållits under avtalsperioden.

3. Det som kännetecknar ett sådant avtal som omfattas av denna tolkning är att ►M9 operatören ◄ både erhåller rätten och skyldigheten att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster.

4. Frågan gäller vilka upplysningar som i ovanstående fall ska lämnas i de finansiella rapporter som upprättas av en ►M9 operatör ◄ och en ►M9 överlåtare ◄.

▼M54

5. Vissa synpunkter och krav på upplysningar avseende ett antal typer av avtal som omfattas av denna tolkning behandlas i andra International Financial Reporting Standards (IAS 16 är tillämplig vid förvärv av fastigheter, maskiner och inventarier, IFRS 16 är tillämplig vid leasing av tillgångar och IAS 38 är tillämplig vid förvärv av immateriella tillgångar). Ett avtal om att tillhandahålla tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska och samhälleliga tjänster, kan emellertid omfatta avtal som ska verkställas längre fram och som inte omfattas av någon International Financial Reporting Standard, såvida inte avtalen är förlustbringande, i vilket fall IAS 37 är tillämplig. Därför anger denna tolkning ytterligare krav på upplysningar om avtal som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga resurser.

▼B

BESLUT

6. Alla aspekter av ett avtal om tillhandahållande av tjänster som ger allmänheten tillgång till betydelsefulla ekonomiska eller samhälleliga tjänster ska beaktas när ett företag fastställer vilka upplysningar som ska lämnas. En ►M9 operatör ◄ och ►M9 en överlåtare ◄ ska ange följande i varje redovisningsperiod:

a) En beskrivning av avtalet.

b) En redogörelse för viktiga avtalsvillkor som kan påverka storleken på, tidpunkten för samt den risk som är förknippad med framtida betalningar (exempelvis avtalsperiodens längd, tidpunkten för ändring av priser och grunderna för hur ändring av priser och omförhandling av avtalsvillkor fastställs).

c) Innebörden och omfattningen (exempelvis kvantiteter, tidsperiod eller belopp beroende på vad som är tillämpligt) av

i) rätten att använda vissa tillgångar,

ii) förpliktelser att tillhandahålla eller rätten att erhålla tjänster,

iii) förpliktelser att förvärva eller uppföra anläggningar,

iv) förpliktelser att överlämna eller rätten att erhålla vissa angivna tillgångar vid avtalsperiodens slut,

v) villkor om avtalets förlängning eller upphörande, och

vi) andra rättigheter och förpliktelser (såsom större underhållsarbeten).

d) Förändringar i avtalet som inträffat under perioden ►M9 , och ◄

▼M9

e) hur tjänsteavtalet har klassificerats.

6A. Operatören ska lämna upplysning om summan av intäkter och vinster och förluster som redovisats under perioden då entreprenadtjänster utförts i utbyte mot en finansiell eller immateriell tillgång.

▼B

7. De upplysningar som ska lämnas i enlighet med punkt 6 ovan, ska lämnas för varje enskilt avtal om ekonomiska eller samhälleliga tjänster eller för grupper av likartade avtal. En grupp av likartade avtal omfattar avtal om att tillhandahålla tjänster av likartat slag (exempelvis att uppbära vägavgifter, teletjänster eller vattenrening).

▼**B**

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 31 december 2001.

▼**M54**

Ett företag ska tillämpa ändringarna i punkt 6 e och 6A för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2008 eller senare. Om ett företag tillämpar IFRIC 12 på en tidigare period, ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.

▼B

SIC-TOLKNING 31

Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster

REFERENSER

— IAS 8, *Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel*

— IAS 18, *Intäkter*

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag (säljaren) kan ingå en bytesaffär där han tillhandahåller reklamtjänster i utbyte mot att erhålla reklamtjänster från en kund (kunden). Reklamen kan visas på Internet eller annonspelare, sändas via tv eller radio, publiceras i tidningar eller tidskrifter, eller visas i annat medium.

2. I vissa fall förekommer att inga kontanter eller annan ersättning utväxlas mellan företagen. I vissa andra fall kan likvärdiga eller nästan likvärdiga kontantbelopp eller andra ersättningar utväxlas.

3. En säljare, som erbjuder reklamtjänster inom ramen för sin ordinarie verksamhet, redovisar intäkter enligt IAS 18 från en bytesaffär som innefattar reklam när, bland andra kriterier, tjänsterna är av olika slag (se punkt 12 i IAS 18) och intäkten kan mätas på ett tillförlitligt sätt (se punkt 20 (a) i IAS 18). Denna tolkning är endast tillämplig på byte av reklamtjänster av olika slag. Ett byte av reklamtjänster av samma slag ger inte upphov till intäkter enligt IAS 18.

4. Frågan gäller under vilka omständigheter som en säljare kan värdera intäkten på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet på reklamtjänster som erhållits eller tillhandahållits i en bytesaffär.

BESLUT

5. Intäkter från en bytesaffär som innefattar reklamtjänster kan inte värderas på ett tillförlitligt sätt till det verkliga värdet för de reklamtjänster som erhållits. En säljare kan emellertid till verkligt värde värdera intäkten på ett tillförlitligt sätt på de reklamtjänster han tillhandahåller i en bytesaffär, genom jämförelser med intäkter enbart från sådana reklamtjänster som inte är bytestransaktioner och som

   a) omfattar samma typ av reklamtjänster som ingår i bytestransaktionen,

   b) äger rum ofta,

   c) utgör en dominerande del av såväl transaktioner som belopp vid jämförelser med alla transaktioner att tillhandahålla reklamtjänster som liknar de tjänster som omfattas av bytestransaktionen,

   d) betalas kontant och/eller genom annan form av ersättning (såsom noterade värdepapper, icke-monetära tillgångar och andra tjänster) som har ett verkligt värde som kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och

   e) inte berör samma motpart som i bytestransaktionen.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft den 31 december 2001. Byten av redovisningsprinciper ska redovisas i enlighet med IAS 8.

▼B

SIC-TOLKNING 32

Immateriella tillgångar – utgifter för webbplats

REFERENSER

▼M5

— IAS 1, *Utformning av finansiella rapporter* (enligt omarbetning 2007)

▼B

— IAS 2, *Varulager* (enligt omarbetning 2003)

▼M52

_____

▼B

— IAS 16, *Materiella anläggningstillgångar* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 17, *Leasingavtal* (enligt omarbetning 2003)

— IAS 36, *Nedskrivningar* (enligt omarbetning 2004)

— IAS 38, *Immateriella tillgångar* (enligt omarbetning 2004)

— IFRS 3, *Rörelseförvärv*

▼M52

— IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*

▼M54

— IFRS 16 *Leasingavtal*

▼B

FRÅGESTÄLLNING

1. Ett företag kan ådra sig interna utgifter vid utveckling och drift av en egen webbplats avsedd för intern eller extern åtkomst. En webbplats som är avsedd för extern åtkomst kan användas i olika syften, såsom att göra reklam för ett företags produkter och tjänster, tillhandahålla elektroniska tjänster samt sälja produkter och tjänster. En webbplats som är avsedd för intern åtkomst kan användas för att lagra företagets riktlinjer och kunduppgifter samt för informationssökning.

2. De olika delarna i utvecklingen av en webbplats kan beskrivas enligt följande:

   a) Planering – innefattar att genomföra förstudier, definiera mål och specifikationer, utvärdera alternativ och göra olika val.

   b) Utveckling av tillämpningar och infrastruktur – innefattar anskaffning av domännamn, köpa och utveckla maskinvara och programvara avseende drift, installera utvecklade tillämpningar samt stresstester.

   c) Utveckling av grafisk design – innefattar utformning av webbsidornas utseende.

   d) Innehållsutveckling – innefattar att skapa, köpa, färdigställa och ladda upp information, som är antingen av text- eller bildkaraktär, på webbplatsen innan utvecklingen av webbplatsen är avslutad. Denna information kan antingen vara lagrad i separata databaser som är integrerade med (eller kan nås från) webbplatsen eller kodas direkt i webbsidorna.

3. När utvecklingen av en webbplats är avslutad inleds driftsskedet. Under detta skede underhåller och förbättrar företaget webbplatsens tillämpningar, infrastruktur, grafiska design och innehåll.

▼B

4. Vid redovisning av interna utgifter för utveckling och drift av ett företags webbplats för intern eller extern åtkomst, gäller frågeställningen

a) huruvida webbplatsen är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38, och

b) tillämplig redovisningsmetod vad gäller sådana utgifter.

5. Detta uttalande ska inte tillämpas vid inköp, utveckling och drift av en webbplats maskinvara (exempelvis webbservrar, testservrar, produktionsservrar och Internetanslutningar). Sådana utgifter redovisas enligt IAS 16. ►M5 När ett företag ådrar sig utgifter avseende en Internetleverantör som tillhandahåller drifts- och förvaltningstjänster för företagets webbplats, ska dessutom utgifterna redovisas som kostnad, enligt punkt 88 i IAS 1 och i *föreställningsramen*, när tjänsterna erhålls. ◄

▼M54

6. IAS 38 ska inte tillämpas på immateriella tillgångar som innehas av ett företag i avsikt att säljas i företagets ordinarie verksamhet (se IAS 2 och IFRS 15) eller leasingavtal för immateriella tillgångar som omfattas av tillämpningsområdet för IFRS 16. Av detta följer att detta uttalande inte ska tillämpas på utgifter för utveckling och drift av en webbplats (eller programvara avseende webbplats) för försäljning till ett annat företag eller som redovisas i enlighet med IFRS 16.

▼B

BESLUT

7. Ett företags egen webbplats som skapas som följd av utveckling och som är avsedd för intern eller extern åtkomst är en internt genererad immateriell tillgång som omfattas av kraven i IAS 38.

8. En webbplats som skapas till följd av utveckling ska redovisas som en immateriell tillgång endast när ett företag uppfyller kraven i punkt 57 i IAS 38, utöver att den ska stämma överens med de allmänna krav som anges i punkt 21 i IAS 38 för redovisning och den första värderingen. I synnerhet krävs att företaget kan visa hur webbplatsen kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar enligt punkt 57 (d) i IAS 38, exempelvis när webbplatsen kan generera intäkter, inklusive direkta intäkter från möjligheten för kunder att lägga order. Ett företag kan inte visa hur en webbplats som endast eller i första hand utvecklats i syfte att göra reklam för företagets produkter och tjänster kommer att generera sannolika framtida ekonomiska fördelar och därför ska samtliga utgifter för att utveckla en sådan webbplats redovisas som kostnader när de uppkommer.

9. Eventuella interna utgifter vid utveckling och drift av ett företags egen webbplats ska redovisas i enlighet med IAS 38. Karaktären avseende varje åtgärd för vilken utgifter uppkommer (exempelvis utbildning av personal och underhåll av webbplatsen) och webbplatsens faser avseende utveckling eller utveckling i efterhand ska utvärderas för att tillämplig redovisningsmetod ska kunna fastställas (ytterligare vägledning finns i bilagan till detta uttalande). Exempelvis:

a) Planeringsfasen liknar till sin karaktär forskningsfasen i punkterna 54–56 i IAS 38. De utgifter som uppkommer i denna fas ska redovisas som kostnader när de uppkommer.

▼B

b) Fasen avseende utveckling av tillämpningar och infrastruktur, fasen avseende grafisk design och fasen avseende innehållsutveckling, i den mån innehållet utvecklas för andra syften än att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster, liknar till sin karaktär utvecklingsfasen i punkterna 57–64 i IAS 38. Utgifter som uppkommer under dessa faser ska ingå i den webbplatsutgift som redovisas som en immateriell tillgång i enlighet med punkt 8 i denna tolkning när denna utgift direkt kan hänföras och krävs för att skapa, framställa och färdigställa webbplatsen för användning på det sätt som företagsledningen avsett. Exempelvis ska utgifter för inköp eller skapande av innehåll (utöver innehåll som gör reklam för ett företags egna produkter och tjänster) specifikt för en webbplats, eller utgifter för att möjliggöra användande av innehållet (såsom en avgift för förvärv av en licens avseende reproduktion) på webbplatsen ingå i utvecklingskostnaden när detta villkor är uppfyllt. Enligt punkt 71 i IAS 38 ska emellertid utgifter för en immateriell post som redovisats som kostnader i tidigare finansiella rapporter inte redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång vid ett senare datum (exempelvis när kostnaderna för upphovsrätt avskrivits i sin helhet och innehållet därefter används på en webbplats).

c) Utgifter som uppkommit under innehållsutvecklingen, i den mån innehållet utvecklas för att göra reklam för ett företags egna produkter och tjänster (såsom digitala bilder av produkter), ska redovisas som kostnader när de uppkommer, i enlighet med punkt 69 (c) i IAS 38. Sålunda ska exempelvis utgifter avseende experttjänster för att ta digitala bilder av ett företags produkter och för förbättring av deras visning, redovisas som kostnader när experttjänsterna tas i anspråk under processen, inte när de digitala bilderna visas på webbplatsen.

d) Driftsskedet inleds när utvecklingen av en webbplats är avslutad. De utgifter som uppkommer i detta skede ska redovisas som kostnader när de uppkommer såvida de inte uppfyller kriterierna för redovisning i punkt 18 i IAS 38.

10. En webbplats som redovisas som en immateriell tillgång enligt punkt 8 i detta uttalande ska efter det att den redovisats första gången värderas med tillämpning av kraven i punkterna 72–87 i IAS 38. Den bästa uppskattningen av en webbplats nyttjandeperiod ska vara kort.

DATUM FÖR BEDÖMNING

Maj 2001

IKRAFTTRÄDANDE

Denna tolkning träder i kraft 25 mars 2002. Effekterna av att börja tillämpa denna tolkning ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna i den version av IAS 38 som utfärdades år 1998. När en webbplats inte uppfyller kriterierna för redovisning som en immateriell tillgång, men tidigare har redovisats som en tillgång, ska därför posten tas bort från ►**M5** rapporten över finansiell ställning ◄ per det datum när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, men där utgifterna tidigare kostnadsförts, ska den immateriella tillgången inte längre redovisas när denna tolkning träder i kraft. När det finns en webbplats och utgifterna för att utveckla den uppfyller kriterierna för att redovisas som en immateriell tillgång, och den tidigare redovisats som en tillgång värderad till anskaffningsvärde när den redovisades första gången, bedöms det belopp som redovisades första gången vara fastställt på ett korrekt sätt.

▼**M52**

IAS 1 (enligt omarbetning 2007) innebar en ändring av terminologin i alla IFRS. Dessutom ändrades punkt 5. Ett företag ska tillämpa dessa ändringar för räkenskapsår som börjar den 1 januari 2009 eller senare. Om ett företag tillämpar IAS 1 (enligt omarbetning 2007) för en tidigare period ska ändringarna tillämpas på denna tidigare period.

IFRS 15 *Intäkter från avtal med kunder*, som utfärdades i maj 2014, innebar att avsnittet ”Hänvisningar” och punkt 6 ändrades. Ett företag ska tillämpa denna ändring när det tillämpar IFRS 15.

▼**M54**

I IFRS 16, utfärdad i januari 2016, ändrades punkt 6. Ett företag ska tillämpa denna ändring i sin tillämpning av IFRS 16.